

LIEBFAHRT, Walter

***Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach UGB und IFRS
unter Einbeziehung der geplanten Änderungen von IAS 11 und die damit
zusammenhängenden Auswirkungen auf ein Unternehmen im Anlagenbau.***

eingereicht als

BACHELORARBEIT

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA (FH)

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Fachbereich: Wirtschaftswissenschaften

Mittweida, 2012

Prüfer:

Erstprüfer: Prof., Diplom-Kaufmann, Dr. rer. pol. Andreas Hollidt

Zweitprüfer: Prof. Dr. rer oec. Johannes N. Stelling

Bibliographische Beschreibung:

Liebfahrt, Walter:

Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach UGB und IFRS unter Einbeziehung der geplanten Änderungen von IAS 11 und die damit zusammenhängenden Auswirkungen auf ein Unternehmen im Anlagenbau.

– 2012. – 69 S.

Mittweida, Hochschule Mittweida (FH), Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Bachelorarbeit, 2012.

Referat:

Ziel dieser Arbeit ist es, die unterschiedliche Vorgehensweise bei der Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach UGB und IFRS darzustellen. Angesichts der IAS-Verordnung (Verordnung Nr. 1606/2002) der Europäischen Union kann es für österreichische Unternehmen notwendig sein, die Jahresabschlüsse nach UGB und nach IFRS zu erstellen. Auf dieser Basis werden die unterschiedlichen Zielsetzungen und Funktionen der Jahresabschlüsse nach UGB und IFRS untersucht, die abweichenden Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung herausgearbeitet und Problematiken dieser Methoden aufgegriffen.

Für die Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach IFRS sind die Regelungen des Standards IAS 11 maßgeblich. Aufgrund dessen werden des Weiteren die geplanten Änderungen von IAS 11 und die damit zusammenhängenden Auswirkungen auf ein Unternehmen im Anlagenbau untersucht.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis: VI

Abbildungsverzeichnis:..... VII

1.	Einleitung:	1
1.1.	Problemstellung der Arbeit:.....	1
1.2.	Zielsetzung der Arbeit:	3
1.3.	Aufbau der Arbeit:	4
2.	Definitionen:	7
2.1.	Anlagenbau:.....	7
2.2.	Fertigungsauftrag:.....	7
2.2.1.	Allgemein:	7
2.2.2.	Kundenbezogenheit, kundenspezifische Leistungserstellung:	8
2.2.3.	Langfristigkeit:	9
2.2.4.	Komplexität:	9
2.2.5.	Absatzrisiko:	10
2.2.6.	Auftragsphasen:	10
2.2.7.	Wertigkeit des Auftrages:.....	11
2.2.8.	Auftragsarten:	11
2.3.	Standard-Setter:	11
3.	Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge:.....	12
3.1.	Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach UGB:	12
3.1.1.	Funktionen des UGB Jahresabschlusses:	12
3.1.2.	Ziele des Jahresabschlusses nach UGB:	14
3.1.3.	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung:	15

3.1.4.	Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach UGB:	16
3.2.	Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach IFRS:	19
3.2.1.	Funktionen des IFRS Jahresabschlusses:	19
3.2.1.1.	Allgemein:	19
3.2.1.2.	Funktionen und Aufgaben des IFRS Abschlusses:	20
3.2.2.	Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach IFRS:	22
3.2.2.1.	Schritte zur Umsatz- und Ergebnisrealisierung:	23
3.2.2.2.	Ansatz Umsatzerlöse:	25
3.2.2.2.1.	Grundsätzlich:	25
3.2.2.2.2.	Zeitpunkt- und zeitraumbezogener Ansatz der Umsatzerlöse:	26
3.2.2.3.	Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung lt. IFRS:	28
3.2.2.3.1.	Allgemein:	28
3.2.2.3.2.	Vorgehensweise nach der POC-Methode:	29
3.2.2.3.3.	Cost-to-Cost-Verfahren:	30
3.2.2.3.4.	Vorgehensweise, wenn das Ergebnis nicht verlässlich geschätzt werden kann:	31
3.2.2.3.5.	Vorgehensweise bei Verlust:	32
3.2.2.3.6.	Beispiel zur Anwendung der POC-Methode (auf Cost-to-Cost-Basis):	32
4.	Geplante Änderungen betreffend Umsatzrealisierung im IFRS:	35
4.1.	Änderungen in den IFRS - Allgemein:	35
4.2.	Beweggründe zur Änderung der Umsatzrealisierung nach IFRS:	37
4.3.	Erster Entwurf zur Änderung der Umsatzrealisierung nach IFRS:	37
4.3.1.	Grundlagen des ED/2010/6:	37
4.3.2.	Auswirkungen des ED/2010/6 auf ein Unternehmen im Anlagenbau:	41
4.4.	Zweiter Entwurf zur Änderung der Umsatzrealisierung nach IFRS:	47
4.4.1.	Grundlagen des ED/2011/6:	47
4.4.1.1.	Vertragsaufteilung in abgrenzbare Leistungsverpflichtungen:	47
4.4.1.2.	Konkretisierung des Kontrollübergangs:	48

4.4.1.3.	Verteilung des Veräußerungspreises auf abgrenzbare Teilpflichten:.....	50
4.4.1.4.	Kontrollübergang bei Lizenzen:	50
4.4.1.5.	Anwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen:	51
4.4.1.6.	Behandlung von Vertragsanbahnungskosten:	51
4.4.1.7.	Barwert:	51
4.4.1.8.	Handhabung von Gewährleistungen bezüglich separater Leistungsverpflichtungen:	52
4.4.2.	Auswirkungen des ED/2011/6 auf ein Unternehmen im Anlagenbau:	53
5.	Kritische Würdigung:	58
5.1.	Vergleich IFRS zu UGB:	58
5.1.1.	Volatilität:	58
5.1.2.	Vorhersagegenauigkeit:	61
5.1.3.	Probleme antizipierter Gewinne:	62
5.1.4.	Manipulationspotenzial:	63
5.2.	Die geplanten Änderungen zur Umsatzrealisierung im IFRS:	63
6.	Zusammenfassung:	65
6.1.	Ergebnisse:	65
6.2.	Konsequenzen:	68
Literaturverzeichnis:		A
Erklärung zur selbständigen Anfertigung		C

Abkürzungsverzeichnis:

Abs.	Absatz
AFA	Absetzung für Abnutzung
AV	Anlagevermögen
bspw.	beispielsweise
dzt.	derzeit
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
EStG	Einkommenssteuergesetz
evt.	eventuell
f	Folgende, -er, -es
FASB	Financial Accounting Standards Board
ff	und die Folgenden
F37	Punkt 37 aus Framework (IFRS)
GE	Geldeinheiten
GOB	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
IAS	International Accounting Standard(s)
IASC.....	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
idF v.	in der Fassung vom
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
i.S.....	im Sinne
lt.	laut (gemäß)
Mio.	Million
Nr.	Nummer
POC	Percentage of Completion
RZ	Randzahl
s.g.	so genannte/r
SIC	Standing Interpretations Committee
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US-GAAP	United States-Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
UV	Umlaufvermögen
Vgl. / vgl.	Vergleiche / vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z. B. / z. B.	Zum Beispiel / zum Beispiel

Abbildungen:

- Abbildung 1: Umsatz auflaufend 2011 (beispielhaft nach IAS 11)
- Abbildung 2: Umsatz auflaufend 2012 (beispielhaft nach IAS 11)
- Abbildung 3: Umsatz auflaufend 2013 (beispielhaft nach IAS 11)
- Abbildung 4: Umsatz auflaufend 2011 (beispielhaft nach ED/2010/6)
- Abbildung 5: Umsatz auflaufend 2012 (beispielhaft nach ED/2010/6)
- Abbildung 6: Umsatz auflaufend 2013 (beispielhaft nach ED/2010/6)
- Abbildung 7: Gesamtumsatz nach IFRS (IAS 11) (beispielhaft)
- Abbildung 8: Gesamtumsatz nach ED/2010/6 (beispielhaft)
- Abbildung 9: Gesamtumsatz nach ED/2010/6 vor Verschiebung Auftrag 2 (beispielhaft)
- Abbildung 10: Gesamtumsatz nach ED/2010/6 nach Verschiebung Auftrag 2 (beispielhaft)
- Abbildung 11: Kostenanfall UGB (beispielhaft)
- Abbildung 12: Kostenverlauf UGB (beispielhaft)
- Abbildung 13: Umsatz nach UGB (beispielhaft)
- Abbildung 14: Gewinn nach UGB (beispielhaft)
- Abbildung 15: Kostenverlauf/Umsatz-/Gewinnrealisierung nach UGB (beispielhaft)
- Abbildung 16: Kostenanfall IFRS (beispielhaft)
- Abbildung 17: Kostenverlauf IFRS (beispielhaft)
- Abbildung 18: Kostenverlauf / Umsatz- / Gewinnrealisierung nach IFRS (POC) (beispielhaft)

1. Einleitung:

1.1. Problemstellung der Arbeit:

Das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union haben im Jahr 2002 die sogenannte IAS-Verordnung (Verordnung Nr. 1606/2002) erlassen.¹

Gemäß dieser Verordnung erfolgt die Übernahme und Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards für Mitglieder der Europäischen Union wie folgt:

- Ab dem 01.01.2005 müssen Unternehmen, die dem Recht eines Mitgliedsstaates unterliegen und deren Wertpapiere in einem beliebigen Mitgliedsstaat zum Handel in einem geregelten Markt zugelassen sind, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards erstellen.²
- Des Weiteren haben Mitgliedsstaaten das Wahlrecht, nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen die Erstellung ihrer Einzelabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse (Konzernabschlüsse) ebenso nach den internationalen Rechnungslegungsstandards zu erlauben oder zwingend vorzuschreiben.³

Die Zielsetzung dieser IAS-Verordnung ist es, die von kapitalmarktorientierten Unternehmen vorgelegten Finanzinformationen zu harmonisieren. Damit soll ein hoher Grad an Vergleichbarkeit der Abschlüsse erreicht und mehr Transparenz geschaffen werden, um eine effizientere Funktionsweise des Kapitalmarkts der Europäischen Union zu erwirken.⁴

Dazu ist es erforderlich, dass kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtet werden, ihre konsolidierten Abschlüsse nach einem einheitlichen Regelwerk von hoher Qualität zu erstellen. Es müssen Rechnungslegungsstandards zur Anwendung kommen, die international anerkannt sind und die Weltstandards darstellen.⁵

¹ Vgl. IDW (2011), S. 4.

² Vgl. ebenda, S. 8.

³ Vgl. ebenda, S. 8.

⁴ Vgl. ebenda, S. 7.

⁵ Vgl. ebenda, S. 4.

Neben dem Schutz der Anleger und dem Erhalt bzw. der Steigerung des Vertrauens in die Finanzmärkte der Europäischen Union soll die IAS-Verordnung für die Unternehmen der Europäischen Union mehr Wettbewerbsfähigkeit bringen.⁶

Kapitalmarktorientierte Unternehmen können durch die Anwendung von international anerkannten Rechnungslegungsstandards direkt mit Unternehmen anderer Länder verglichen werden und haben somit im Kampf um Kapitalgeber dieselben Chancen.

In Ergänzung dazu führt die Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards (IFRS), die die Vergleichbarkeit von Unternehmen und in Folge von Finanzmärkten gewährleistet, auch für die Finanzplätze der Europäischen Union zu mehr Wettbewerbsfähigkeit im Vergleich zu den Finanzplätzen in den USA und in Asien.

Die IAS-Verordnung (Verordnung Nr. 1606/2002) gilt unmittelbar für jeden Mitgliedsstaat und ist in allen ihren Teilen verbindlich.⁷

Österreich ist seit 1995 Mitglied der Europäischen Union. Aufgrund dessen gilt auch für österreichische Unternehmen diese Verordnung aus dem Jahr 2002.

Von dem genannten Wahlrecht für Einzelabschlüsse und für Abschlüsse von nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen hat Österreich bisher keinen Gebrauch gemacht.⁸

Aufgrund der IAS-Verordnung kann sich für österreichische Unternehmen die Notwendigkeit ergeben, Abschlüsse sowohl gemäß UGB als auch gemäß IFRS zu erstellen.

Das gilt aufgrund der IAS-Verordnung natürlich für kapitalmarktorientierte österreichische Unternehmen, die den Konzernabschluss gemäß IFRS und den Einzelabschluss entsprechend UGB zu erstellen haben.

⁶ Vgl. IDW (2011), S. 5.

⁷ Vgl. ebenda, S. 9.

⁸ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2010), S. 4.

Das trifft aber auch auf österreichische Unternehmen zu, die im Eigentum eines anderen Unternehmens stehen, dessen Wertpapiere zum Handel an einer Börse in der Europäischen Union zugelassen sind. Sie müssen einen Einzelabschluss nach UGB erstellen, zur Erfüllung der Anforderungen der lokalen Gesetze, aber auch zur Befriedigung der Interessen der Steuerbehörden (Steuerbemessungsfunktion des UGB-Abschlusses). Und seit dem Inkrafttreten der IAS-Verordnung müssen diese Unternehmen zusätzlich auch einen Abschluss nach IFRS erstellen, damit die Daten ihres Abschlusses in den Konzernabschluss der Mutter konsolidiert werden können.

Für österreichische Unternehmen, die sich nun in der Verpflichtung befinden sowohl UGB als auch IFRS anzuwenden, ist es daher notwendig, die Unterschiede zwischen diesen beiden Rechnungslegungsstandards zu kennen. Wobei es nicht nur um die Anwendung der Standards an sich geht, sondern auch um das Wissen der Gründe der Unterschiede, damit Abschlüsse nach UGB und nach IFRS entsprechend richtig interpretiert werden können und die korrekten Schlüsse daraus gezogen werden.

Neben dieser Problematik der Unterschiede zwischen UGB und IFRS muss auch auf Änderungen in den internationalen Rechnungslegungsstandards selbst geachtet werden. Nicht nur die Europäische Union fordert eine Vereinheitlichung der anzuwendenden Standards, um mehr Vergleichbarkeit und Transparenz zu schaffen. Auch die Standard-Setter der Rechnungslegungsstandards selbst sind bemüht, ihre Standards aufeinander abzustimmen und zu vereinheitlichen. Somit sind Unternehmen, die IFRS anwenden auch dazu angehalten, Änderungstendenzen zu verfolgen und sich früh genug auf angekündigte Änderungen vorzubereiten.

1.2. Zielsetzung der Arbeit:

Diese Arbeit konzentriert sich auf die Grundsätze und Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach UGB und IFRS.

Fertigungsaufträge sind Aufträge über die kundenspezifische Fertigung von Gegenständen⁹ (z.B. Anlagen), bei denen sich die Leistungserbringung über zwei oder mehrere Bilanzierungsperioden erstrecken kann. Eine unterschiedliche Umsatz- und Ergebnisrealisierung für diese Aufträge führt zwangsläufig zu Jahresabschlüssen, die nicht vergleichbar sind und deren Aussagekraft und Informationsgehalt voneinander stark abweichen (vor allem im Falle von Anlagen, deren einzelne Auftragswerte einen Großteil eines Jahresumsatzes eines Unternehmens ausmachen können).

Die Auswirkungen derart unterschiedlicher Umsatz- und Ergebnisrealisierungen für Fertigungsaufträge (vor allem in Anlagenbau) darzulegen, ist ein weiteres Ziel dieser Arbeit.

Darüber hinaus behandelt diese Arbeit auch die Konsequenzen der von IASB und FASB geplanten Änderungen zur Umsatzrealisierung nach IFRS für Fertigungsaufträge und deren Auswirkungen auf ein Unternehmen, wo Fertigungsaufträge den Großteil der Geschäftstätigkeit ausmachen, wie z.B. im Anlagenbau.

Somit soll sich ein umfassendes Bild über

- die derzeit gültige Umsatz- und Ergebnisrealisierung von Fertigungsaufträgen nach UGB und IFRS, sowie
- die geplanten Änderungen für die Umsatzrealisierung und daraus folgenden Konsequenzen für die Behandlung von Fertigungsaufträgen nach IFRS

ergeben.

1.3. Aufbau der Arbeit:

Im Anschluss an die einleitenden Ausführungen in diesem Kapitel werden im Kapitel 2 die Definitionen Anlagenbau und Fertigungsauftrag erarbeitet. Das ist erforderlich, um einerseits die Abgrenzung der Arbeit, wie in Punkt 1.2 genannt, klar darzubringen und andererseits eine eindeutige Referenz für die Anwendung der Rechnungslegungsstandards nach IFRS für Fertigungsaufträge zu geben.

⁹ Vgl. IDW (2011), S. 279.

Im Kapitel 3 werden die Grundlagen der Rechnungslegung bzw. der Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge behandelt, wobei sich 3.1 auf die Regelungen lt. UGB und 3.2 auf die Regelungen nach IFRS bezieht. In beiden Kapiteln werden die Funktionen und Ziele der Jahresabschlüsse betrachtet, um in Folge die unterschiedlichen Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung der beiden Rechnungslegungsstandards zu verstehen. Der IFRS Abschluss hat die primäre Funktion der Information. Deshalb werden im IFRS andere Methoden zur Umsatz- und Ergebnisrealisierung angewandt als im UGB, wo der Jahresabschluss unter dem Prinzip des Gläubigerschutzes erstellt wird.

Zum besseren Verständnis der für Fertigungsaufträge dzt. gültigen Umsatz- und Ergebnisrealisierung im IFRS vorgeschriebenen Methoden ist im Kapitel 3.2.2.3.6 ein entsprechendes Beispiel gegeben.

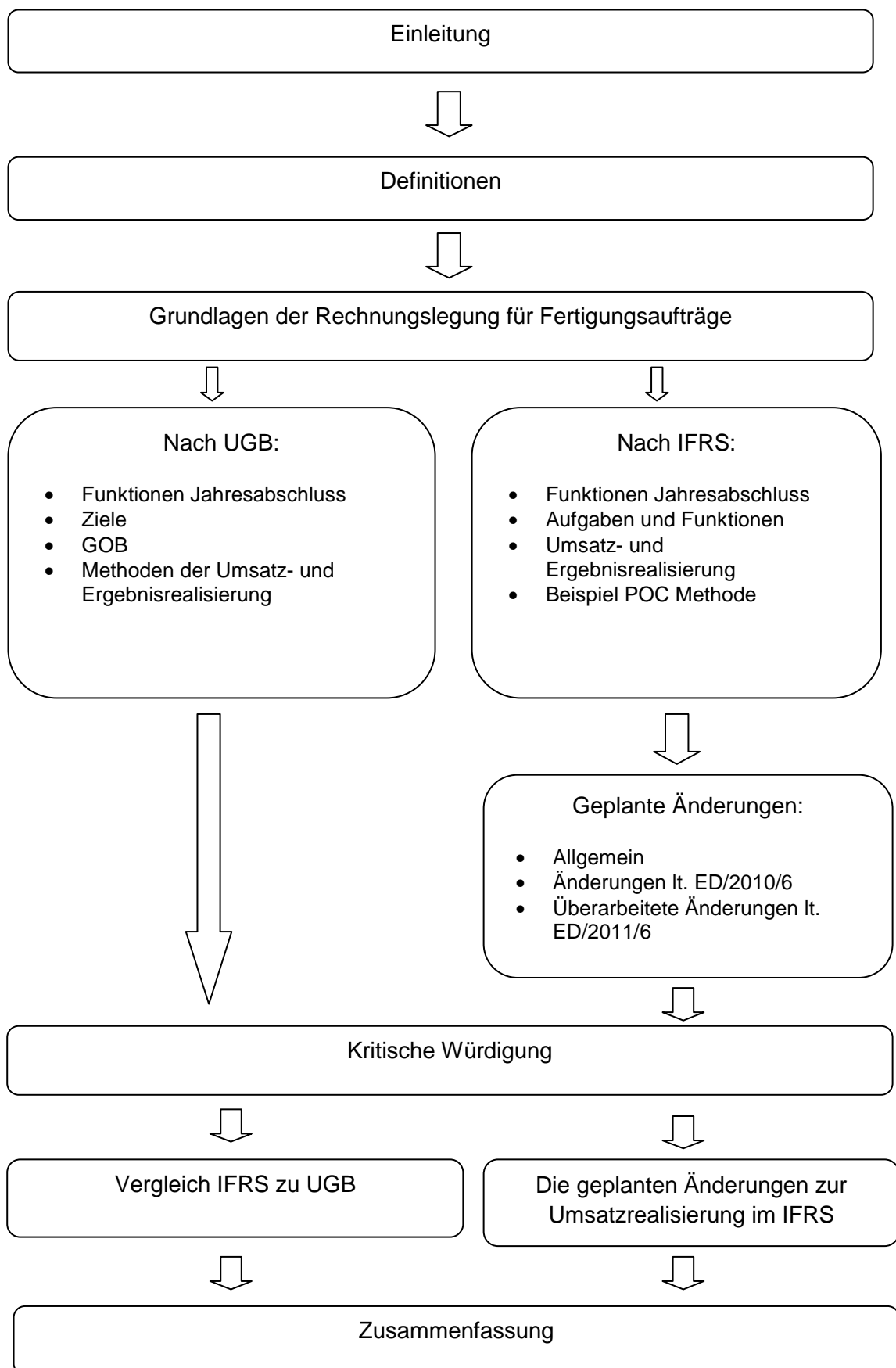
Kapitel 4 beschäftigt sich mit den geplanten Änderungen zu den dzt. gültigen Umsatz- (und somit auch Ergebnisrealisierungen) im IFRS. Allgemeines zu Änderungen in den IFRS ist im Kapitel 4.1 zu finden. Kapitel 4.2. beschäftigt sich mit den Beweggründen der geplanten Änderungen in der Umsatzrealisierung nach IFRS und die Kapitel 4.3 und 4.4. zeigen die ersten Entwürfe der Änderungen auf. Wobei in beiden Kapiteln jeweils auch die Auswirkungen der Änderungen auf Unternehmen im Anlagenbau (dessen Geschäftstätigkeit von Fertigungsaufträgen geprägt ist) dargestellt werden.

Eine kritische Würdigung der Unterschiede in den dzt. gültigen Regelungen zur Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach UGB und IFRS ist in Kapitel 5 gegeben.

Des Weiteren beschäftigt sich Kapitel 5 auch kritisch mit den geplanten Änderungen zur Umsatzrealisierung im IFRS.

Kapitel 6 bietet abschließend eine Zusammenfassung.

Folgende Darstellung zeigt eine Übersicht über den Aufbau der Arbeit:



2. Definitionen:

2.1. Anlagenbau:

Der Anlagenbau ist ein Geschäftsfeld mit dem Ziel, technische Anlagen zu realisieren. Typische Fachbereiche im Anlagenbau sind Verfahrenstechnik, Maschinenbau, Energietechnik, Produktionstechnik, Versorgungstechnik und Elektrotechnik. Beim Anlagenbau geht es um ein Gesamtsystem mit genau definierten Aufgaben.¹⁰

Technische Anlagen sind eine planvolle Zusammenstellung von in räumlichem Zusammenhang stehenden Maschinen oder Geräten. Diese können funktional, steuerungs- oder sicherheitstechnisch miteinander verknüpft sein. Beispiele für technische Anlagen sind Raffinerien, Recyclinganlagen oder auch aufbereitungstechnische Anlagen für Schüttgüter wie z.B. Erze und Kohle.¹¹

2.2. Fertigungsauftrag:

2.2.1. Allgemein:

Lt. IAS 11: „A construction contract is a contract specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology and function or their ultimate purpose or use.“¹²

Lt. den amtlichen EU Texten ist diese Definition wie folgt übersetzt:

„Ein Fertigungsauftrag ist ein Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer endgültigen Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind.“¹³

Des Weiteren wird unter IAS 11 erwähnt, dass ein Fertigungsauftrag für die Fertigung eines einzelnen Gegenstandes, beispielsweise einer Brücke, eines Gebäudes, eines Dammes, einer Pipeline, einer Straße, eines Schiffes oder eines Tunnels, geschlossen werden. Ein Fertigungsauftrag kann sich auch auf die Fertigung von einer Anzahl von

¹⁰ Vgl. Wikipedia.

¹¹ Vgl. ebenda.

¹² Vgl. IDW (2011), S. 278.

¹³ Vgl. ebenda, S. 279.

Vermögenswerten beziehen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind. Beispiele für solche Verträge sind diejenigen über den Bau von Raffinerien oder anderen komplexen Anlagen oder Ausrüstungen.¹⁴

Aus diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass es wichtige Kriterien gibt, die einen Fertigungsauftrag charakterisieren. Zu diesen Kriterien gehören vor allem: Kundenbezogenheit, Langfristigkeit, Komplexität, reduziertes Absatzrisiko, Wertigkeit des Auftrages und Auftragsphasen.

2.2.2. Kundenbezogenheit, kundenspezifische Leistungserstellung:

Eine kundenspezifische Leistungserstellung ist gegeben, wenn ein Auftrag für einen einzelnen Kunden, auf dessen spezielle Kundenbedürfnisse hin erstellt wird und nicht die Anforderungen eines anonymen Massenmarkts bedient werden. Eine sonst übliche Produktion auf Lager ist ausgeschlossen. Eine Wiederholfertigung (wiederholte Erstellung eines Produktes) im Vergleich zur Serien- oder Sortenfertigung ist selten.¹⁵

Demnach fallen Aufträge, die speziell nach den Bedürfnissen eines Kunden konstruiert werden (tailormade to the needs of the customer) und nicht ohne weiteres an andere Kunden auch verkauft werden könnten in die Kategorie Fertigungsaufträge.

Diese Kundenbezogenheit der Aufträge ist nach IFRS das entscheidende Abgrenzungskriterium. Zur Abklärung, ob ein Auftrag die Kriterien eines Fertigungsauftrages gemäß IAS 11 erfüllt, können folgende Fragestellungen hilfreich sein:¹⁶

- Werden lediglich wenige Mengeneinheiten der im Rahmen des Auftrages herzustellenden Vermögenswerte gefertigt?
- Ist der Auftragsgegenstand durch einen hohen Grad an Komplexität und eine geringe Standardisierung zu charakterisieren?
- Sind die im Rahmen des Auftrages zu fertigenden Vermögenswerte auf den jeweiligen Auftraggeber ausgerichtet und somit nur für einen oder wenige Abnehmer exklusiv hergestellt?
- Wurden die Planungs- und Entwicklungstätigkeiten in Abstimmung mit dem Besteller durchgeführt, so dass die notwendige Kundenbezogenheit erkennbar ist?

¹⁴ Vgl. IDW (2011), S. 281.

¹⁵ Vgl. Papst (2006), S. 47.

¹⁶ Vgl. ebenda, S. 47.

2.2.3. Langfristigkeit:

Das Kriterium Langfristigkeit für Fertigungsaufträge ist im IAS 11 nicht in Monaten oder Jahren ausgedrückt. Jedoch wird in der Zielsetzung zu IAS 11 angeführt, dass auf Grund der Natur der Tätigkeit bei Fertigungsaufträgen das Datum, in dem die Tätigkeit begonnen wird, und das Datum, an dem sie beendet wird, in der Regel in verschiedene Bilanzierungsperioden fallen. Bedeutend ist dieser Umstand hinsichtlich der Verteilung der Auftragserlöse und der Auftragskosten (also in Folge Umsatz- und Ergebnisrealisierung) auf die verschiedenen Bilanzierungsperioden.¹⁷

Daraus kann man ableiten, dass zwischen Inkrafttreten eines Vertrages und somit Beginn der Fertigung und dem Abschluss eines Vertrages (z.B. durch Abnahme durch den Auftraggeber) mindestens ein Bilanzstichtag liegt. Allerdings ließe das wiederum den Schluss zu, dass ein Auftrag, der einen Tag vor dem Bilanzstichtag beginnt und einen Tag nach dem Bilanzstichtag endet auch langfristig ist.

Es ist somit wichtig klarzustellen, dass die IFRS die Langfristigkeit einer Auftragsdurchführung nicht als Anwendungsvoraussetzung für IAS 11 vorsehen.¹⁸

Die Langfristigkeit ist nur in der Zielsetzung des IAS 11 Standards genannt.

2.2.4. Komplexität:

Die in IAS 11, unter Definitionen, Ziffer 4 genannten Beispiele für Fertigungsaufträge (Brücken, Gebäude, Dämme, Pipelines und Tunnels) lassen auf eine hohe Komplexität der Auftragserfüllung durch den Auftragnehmer schließen.

Am Beispiel eines Anlagenbauers für Schüttgutumschlaggeräte (z.B. für Kohle, Eisenerz, Phosphat) kann die Komplexität eines Auftrages aus den nachstehend beispielhaft angeführten Darstellungen erkannt werden:

- Eigene Organisation: Für die Abwicklung von Fertigungsaufträgen gibt es eigene Projektorganisationen mit einem verantwortlichen Projektleiter.
- Zur Eingliederung der einzelnen Projektorganisationen in das Unternehmen wird eine Matrixorganisation eingesetzt.
- Jeder Auftrag unterscheidet sich von den anderen Aufträgen, z.B. hinsichtlich Kunde, hinsichtlich technischer Ausführung der Anlagen auf Basis der Ausschreibungen des

¹⁷ Vgl. IDW (2011), S. 279.

¹⁸ Vgl. Papst (2006), S. 53.

Kunden, hinsichtlich der nötigen Normen und Vorschriften, hinsichtlich des Bestimmungslandes, hinsichtlich der Vertragsbedingungen, hinsichtlich Subvergaben, usw.

- Es sind meist umfangreiche Projektlandschaften gegeben, die sich von Auftrag zu Auftrag unterscheiden: Kunde, Projektorganisation, interne Abteilungen, Lieferanten, Konkurrenten, Öffentlichkeit, Behörden, Interessensvertretungen, usw.
- Technische Lösungen zur Erfüllung der Kundenspezifikationen werden erst in der Design- und Konstruktionsphase der Auftragsabwicklung detailliert.
- Es gibt verschiedene Phasen der Projektabwicklung (z.B. Design, Konstruktion, Einkauf, Fertigung, Transport, Montage, Tests), die gegenseitigen Einfluss ausüben (vor allem auf Kosten und Termine).

2.2.5. Absatzrisiko:

Die Auftragsfertigung ist gekennzeichnet dadurch, dass der Verkauf der Leistung vor deren Erbringung stattfindet.¹⁹

Vor Auftragsdurchführung wird ein Vertrag geschlossen und somit reduziert sich für das leistende Unternehmen (Verkäufer) das Absatzrisiko wesentlich.

2.2.6. Auftragsphasen:

Zu Beginn der Auftragsfertigung steht die Angebots- oder Kalkulationsphase. In dieser Phase wird unter Abwägung der Chancen und Risiken und Prüfung der technischen und kaufmännischen Machbarkeit entschieden, ob und in welchem Umfang ein Angebot erstellt werden soll.

Bei Auftragszuteilung (Vertrag tritt in Kraft) beginnt die Planungsphase (z.B. Design und Konstruktion).

Die Fertigung stellt die nächste Phase dar. Die kalkulierten und geplanten Maßnahmen zur Auftragsdurchführung werden umgesetzt.

¹⁹ Vgl. Papst (2006), S. 55.

Danach oder schon überlappend dazu beginnt die Montagephase, gefolgt von der Inbetriebnahmephase, die mit der Abnahme der Leistung durch den Kunden abgeschlossen wird.

Üblicherweise folgt dann noch der Zeitraum der Gewährleistung.²⁰

2.2.7. Wertigkeit des Auftrages:

Auftragsfertigungen stellen für das leistende Unternehmen üblicherweise bedeutsame Projekte dar. Die Relation der einzelnen Aufträge zum gesamten Umsatz des Unternehmens übersteigt meist das Verhältnis bei Serien- oder Sortenfertigung.

Die Risiken bei bedeutenden Projekten liegen für die leistenden Unternehmen meist wesentlich höher und ein bedeutendes Projekt kann für kleinere Unternehmen sogar Auswirkungen hinsichtlich des Fortbestands ergeben.²¹

2.2.8. Auftragsarten:

Von Bedeutung ist auch, dass IAS 11 folgende Aufträge ebenfalls zu den Fertigungsaufträgen zählt.²²

- Dienstleistungsverträge, die im direkten Zusammenhang mit der Fertigung eines Vermögenswertes (asset) stehen (z.B. Dienstleistungen von Projektleitern und Architekten)
- Verträge über Restaurierung oder Abriss von Vermögensgegenständen und über die Wiederherstellung der Umwelt nach einem Abriss eines Vermögensgegenstandes.

2.3. Standard-Setter:

Die Übersetzung für Standard-Setter ist Regelersteller. Gemäß dem „Due Process Handbook for the IASB“ erfüllen Standard-Setter Standard-Setting-Aufgaben (Regelerstellungsaufgaben). Diese betreffen die Aufnahme eines entsprechenden Agendapunktes, Projektplanung, Erarbeitung eines Entwurfes für einen Standard (eine Regel) zur

²⁰ Vgl. Papst (2006), S. 53 – 55.

²¹ Vgl. ebenda, S. 55.

²² Vgl. IDW (2011), S. 281.

Rechnungslegung, bis hin zur Abstimmung über den Vorschlag und der Veröffentlichung.²³ Demnach sind Standard-Setter in Bezug auf Rechnungslegungsvorschriften Gremien, die derartige Aufgaben erfüllen.

Der Standard-Setter für die Rechnungslegungsstandards nach IFRS ist der International Accounting Standards Board (IASB). Sein Pendant für die Rechnungslegungsstandards nach US-GAAP ist der Financial Accounting Standards Board (FASB).

3. Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge:

3.1. Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach UGB:

Für ein umfassendes Bild der Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach UGB (und somit für die Umsatz- und Ergebnisrealisierung) ist zunächst ein Blick auf die Funktionen, Ziele und Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung eines Rechnungsabschlusses nach UGB erforderlich, danach wird auf die Methoden der Umsatzrealisierung für Fertigungsaufträge nach UGB näher eingegangen.

Da das UGB keine explizite Aussage zur Bilanzierung und somit Rechnungslegung von Fertigungsaufträgen trifft, sind die Funktionen und Zielsetzungen des UGB Abschlusses sowie die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (hier vor allem die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze) zur Klärung der nach UGB erlaubten Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung heranzuziehen.

3.1.1. Funktionen des UGB Jahresabschlusses:

Die Funktionen des Jahresabschlusses nach UGB lassen sich wie folgt darstellen:²⁴

- Ausschüttungsbemessungsfunktion
- Steuerbemessungsfunktion
- Informationsfunktion
- Kapitalerhaltungsfunktion

²³ Vgl. IASB Due Process Handbook (2012), S. 7 ff.

²⁴ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2010), S. 17-19.

Die Ausschüttungsbemessungsfunktion bedeutet, dass der Jahresabschluss nach UGB für die Gewinnverteilung und -ausschüttung herangezogen wird.²⁵

Die Steuerbemessungsfunktion legt fest, dass der Jahresabschluss nach UGB die Grundlage für die Festlegung der ertragsabhängigen Steuern darstellt.²⁶

Die Informationsfunktion hat 2 Aufgaben zu erfüllen:

Für die Selbstinformation des Bilanzierenden liefert der Jahresabschluss nach UGB Informationen über die Lage des Unternehmens und bietet darüber hinaus auch noch als Kontrollinstrument die Möglichkeit des Vergleichs mit den Budgets.

Die 2. Aufgabe betrifft die Information externer Bilanzadressaten wie z.B. Kapitalanleger, Gläubiger, Öffentlichkeit.²⁷

Die Kapitalerhaltungsfunktion hat den Sinn, einen zu hohen Mittelabfluss an die Gesellschafter (Entnahmen, Gewinnausschüttung) zu verhindern und den Ausweis einer zu hohen Steuerbemessungsgrundlage zu vermeiden. Die Erhaltungsfunktion wird vor allem durch die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 201 UGB und die Bewertungsvorschriften der §§ 202 – 211 UGB repräsentiert.²⁸

Die Kapitalerhaltungsfunktion gibt einen starken Hinweis auf den Gläubigerschutz, der im UGB eine zentrale Rolle spielt. Denn durch die Vermeidung eines zu hohen Mittelabflusses bleibt Kapital im Unternehmen erhalten, dass zur Befriedigung der Gläubigerforderungen verwendet werden kann.

„Unter Gläubigerschutz werden alle präventiven Regelungen verstanden, die den tatsächlichen und potenziellen Gläubiger vor dem Ausfall seiner Forderungen in der Insolvenz des Schuldners bewahren sollen.“²⁹

Dieser Gläubigerschutz kommt in den nachfolgend angeführten Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung (siehe 3.1.3) zum Ausdruck und ist ein wesentlicher Grund für die lt. UGB notwendige vorsichtige Umsatz- und Gewinnrealisierung.

²⁵ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2010), S. 17.

²⁶ Vgl. ebenda, S. 17.

²⁷ Vgl. ebenda, S. 19.

²⁸ Vgl. ebenda, S. 18.

²⁹ Vgl. Wikipedia.

3.1.2. Ziele des Jahresabschlusses nach UGB:

Als Ziele des Jahresabschlusses nach UGB kann man auf die §§ 195 und 196 verweisen:

„Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“³⁰

„Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“³¹

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung basieren im Wesentlichen auf

- „einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und die Behandlung einzelner diesbezüglicher Fragen durch die Rechtsprechung“.³²
- „zum Gewohnheitsrecht gewordenen allgemein anerkannten Übungen der kaufmännischen Praxis (Kaufmannsbrauch)“.³³
- „Gutachten und Stellungnahmen internationaler und nationaler Berufsorganisationen.“³⁴

Im UGB sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter § 190, Absatz 1 bis 5 zu finden und beschreiben die notwendige Art und Weise der Führung der Bücher.

Da diese Grundsätze keinen Einfluss auf die Umsatzrealisierung haben, sind sie hier teilweise nur verkürzt aufgeführt:

„Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.“³⁵

„Bei der Führung der Bücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Unternehmer einer lebenden Sprache zu bedienen.“³⁶

³⁰ Vgl. UGB (idF v. 01.01.2007), §195.

³¹ Vgl. ebenda, §196 Abs.1.

³² Vgl. Egger/Samer/Bertl (2010), S. 36.

³³ Vgl. ebenda, S. 36.

³⁴ Vgl. ebenda, S. 36.

³⁵ Vgl. UGB (idF v. 01.01.2007), §190 Abs. 1.

³⁶ Vgl. ebenda, §190 Abs. 2.

„Die Eintragungen in Büchern und die sonstig erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“³⁷

„Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.“³⁸

„Der Unternehmer kann zur ordnungsmäßigen Buchführung und zur Aufbewahrung seiner Geschäftsbriefe (§ 212 Abs. 2) Datenträger benutzen.“³⁹

Neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gibt es auch noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Sie hängen eng zusammen, denn die Basis der Bilanz sind die Aufzeichnungen in den Büchern. Demnach kann man ableiten, dass eine Bilanz nur dann ordnungsmäßig sein kann, wenn die ihr vorgelagerte Buchhaltung ebenfalls ordnungsmäßig ist.⁴⁰

3.1.3. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung:

Diese Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind wie folgt im UGB erwähnt:⁴¹

- § 195: Grundsatz der Bilanzwahrheit
- § 195: Grundsatz der Bilanzklarheit
- § 196 (2): Bruttoprinzip
- § 196 (1): Grundsatz der Vollständigkeit
- § 201 (2) 6: Grundsatz der Bilanzidentität
- § 223 (1): Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität
- § 201 (2): Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität
- § 193 (1) und (2): Grundsatz des Bilanzstichtages
- § 201 (2) 1: Grundsatz der Beibehaltung bereits angewandter Bewertungsmethoden
- § 201 (2) 2: Grundsatz der Unternehmensfortführung
- § 201 (2) 3: Grundsatz der Einzelbewertung
- § 201 (2) 4: Grundsatz der Vorsicht mit Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip
- § 201 (2) 5: Grundsatz der Abgrenzung
- § 201 (2) 6: Übereinstimmung Schlussbilanz des Vorjahres mit Eröffnungsbilanz des aktuellen Geschäftsjahres.
- Niederstwertprinzip: AV § 204 (2), UV: § 207 (1)
- Höchstwertprinzip: § 211 (1)
- § 198 (8) 3: Grundsatz der Wesentlichkeit
- §§ 198 (5) und (6): Grundsatz der Abgrenzung

³⁷ Vgl. UGB (idF v. 01.01.2007), §190 Abs. 3.

³⁸ Vgl. ebenda, §190 Abs. 4.

³⁹ Vgl. ebenda, §190 Abs. 5.

⁴⁰ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2010), S. 36.

⁴¹ Vgl. Dehn/Krejci (2007), S. 173 – 182.

3.1.4. Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach UGB:

Wie erwähnt, verweist das UGB nicht explizit auf Methoden zur Umsatz- und Ergebnisrealisierung von Fertigungsaufträgen.

Somit sind die Funktionen und Zielsetzungen, wie auch die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung zur Klärung der Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung heranzuziehen.

Die Funktionen und Zielsetzungen wurden bereits näher betrachtet und können in Bezug auf die Umsatz- und Ergebnisrealisierung auf den Gläubigerschutz als wichtigste Vorgabe reduziert werden.

Die allgemeinen Grundsätze der Bilanzierung sind im § 201 des UGB geregelt.

Für die Umsatz- und Ergebnisrealisierung ist vor allem das Vorsichtsprinzip ausschlaggebend. Es ist im § 201, Abs. 2, Zeile 4 genannt.

Das Vorsichtsprinzip entstammt dem Gläubigerschutz (siehe Funktionen des Jahresabschlusses nach UGB) und gliedert sich in

- Realisationsprinzip
- Imparitätsprinzip
- Höchstwertprinzip
- Niederstwertprinzip

Das Realisationsprinzip als Teil des Vorsichtsprinzips sagt aus, dass „nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen sind“.⁴²

Das Imparitätsprinzip schränkt das Realisationsprinzip noch weiter ein:

„Erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind“.⁴³

Beide Prinzipien zusammengekommen (imparitätisches Realisationsprinzip) verlangen, dass noch nicht realisierte aber wahrscheinliche Verluste im Jahresabschluss nach UGB

⁴² Vgl. UGB (idF v. 01.01.2007), §201 Abs. 4 a.

⁴³ Vgl. ebenda, §201 Abs. 4 b.

auszuweisen sind. Gewinne jedoch nur ausgewiesen werden dürfen, wenn sie realisiert sind.⁴⁴

Für die Umsatz- und Ergebnisrealisierung ist nun von Bedeutung, wann Gewinne als verwirklicht angesehen werden können.

Zu diesem Thema wird man im Rechts- und Fachinformationssystem des österreichischen Finanzressorts fündig. Unter Punkt 6.3, Gewinnverwirklichung, der Einkommenssteuerrichtlinie 2000 (RZ 2153) wird der Eintritt der Gewinnrealisierung wie folgt festgelegt: „Aus § 6 EStG 1988 ergibt sich, dass nur verwirklichte Gewinne der Besteuerung unterliegen. Die Gewinnverwirklichung tritt grundsätzlich bei der Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen ein. Gewinnrealisierung tritt ein, wenn der Abnehmer das wirtschaftliche Eigentum erwirbt (VwGH 8.3.1994, 93/14/0179).“⁴⁵

In derselben Richtlinie, unter RZ 2154 finden sich folgende Festlegungen bezüglich Gewinnrealisierung:

„Die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung umfassen auch die Bewertungsgrundsätze, wozu auch das Realisationsprinzip zählt. Danach dürfen Gewinne erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Gewinnrealisierung darf erst angenommen werden, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht ist.“⁴⁶

„Bei Erbringung abgrenzbarer Teilleistungen wird mit dem Abschluss jeder einzelnen Teilleistung der darauf entfallende Gewinnanteil verwirklicht.“⁴⁷

„Werden im Rahmen langfristiger Fertigungen (insbesondere Bauleistungen, die in mehrere Wirtschaftsjahre fallen) keine abgrenzbaren Teilleistungen erbracht, ist im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 eine Gewinnrealisierung erst im Zeitpunkt der Lieferung (Abnahme) vorzunehmen.“⁴⁸

„Eine abgrenzbare Teilleistung liegt beispielsweise bei der Fertigstellung eines von mehreren herzustellenden Reihenhäusern vor. Vor der Fertigstellung sind unvollendete,

⁴⁴ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2010), S. 54.

⁴⁵ Vgl. EStG 1988, §6 RZ 2153.

⁴⁶ Vgl. ebenda, §6 RZ 2154, Abs.1.

⁴⁷ Vgl. ebenda, §6 RZ 2154, Abs.2.

⁴⁸ Vgl. ebenda, §6 RZ 2154, Abs.7.

nicht abgerechnete Bauvorhaben mit den Herstellungskosten der teilfertigen Bauten anzusetzen.“⁴⁹

„Von einer Fertigstellung kann nur ausgegangen werden, wenn im Gesamtgefüge des Geschäfts den ausstehenden Arbeiten eine zu vernachlässigende Bedeutung zukommt und der auf die ausstehenden Arbeiten entfallende Betrag eine zu vernachlässigende Höhe ausmacht (VwGH 15.2.1994, 93/14/0175). Der tatsächlichen Abrechnung kommt für die Realisation keine besondere Bedeutung zu (VwGH 19.9.1989, 89/14/0119).“⁵⁰

„Die ausständige Montageüberwachung über den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges hinaus rechtfertigt ein Hinausschieben des Realisierungszeitpunkts nicht. Dafür ist durch eine Rückstellung vorzusorgen.“⁵¹

Aus diesen Festlegungen ist nun klar ersichtlich, dass eine Teilumsatz- und Teilgewinnrealisierung für Fertigungsaufträge im UGB nicht erlaubt ist. Eine Teilgewinnrealisierung würde eine Vorwegnahme von Umsätzen und Gewinnen darstellen und somit dem Vorsichtsprinzip des UGB widersprechen.

Das UGB erlaubt jedoch die Umsatzrealisierung von abgrenzbaren Teilleistungen. In manchen Branchen ist die Abgrenzung von Teilleistungen einfacher gegeben, z.B. in der Baubranche durch einzelne Gebäude oder Straßenabschnitte. Im Anlagenbau ist die Abgrenzung von Teilleistungen dagegen schwieriger, da der Auftragnehmer die Gesamtverantwortung für eine funktionierende Anlage hat und somit daraus kaum abgrenzbare Teilleistungen absondern kann. Vor allem auch deshalb, weil im Anlagenbau sehr oft eine Übergabe der gesamten Anlage erst nach einem Leistungstest der Anlage erfolgt und erst danach der Auftragnehmer seine Leistung erbracht hat und somit erst bei Übergabe bzw. Abnahme die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf den Kunden übergeht.

Deshalb verbleibt für die Umsatz- und Gewinnrealisierung im UGB dem Anlagenbauer nur die Realisierung bei Abschluss/Übernahme seiner Leistungen (contract completed).

⁴⁹ Vgl. EStG 1988, §6 RZ 2154, Abs.8.

⁵⁰ Vgl. ebenda, §6 RZ 2154, Abs.8.

⁵¹ Vgl. ebenda, §6 RZ 2154, Abs.9.

3.2. Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach IFRS:

3.2.1. Funktionen des IFRS Jahresabschlusses:

Ähnlich der obigen Herangehensweise zur Prüfung der Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach UGB macht es Sinn, auch für den IFRS Jahresabschluss vorerst Allgemeines, sowie die Funktionen und die Aufgaben zu überprüfen. Dadurch sollen nicht nur die Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge überprüft, sondern auch das Verständnis für die vorgegebene Vorgehensweise geschaffen werden. Kurz wird schon in diesem Kapitel auch auf die wesentlichen Unterschiede zum UGB eingegangen.

3.2.1.1. Allgemein:

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) bezeichnen internationale Rechnungslegungsnormen. In der IAS-Verordnung vom 19.07.2002 wird die Übernahme und Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards in der Europäischen Union mit dem Ziel nach Harmonisierung, Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzinformationen begründet.⁵²

Ursprünglich wurden diese internationalen Rechnungslegungsnormen als IAS, International Accounting Standards, bezeichnet und vom IASC, International Accounting Standards Committee, herausgegeben. Das IASC wurde 1973 als privatrechtlicher Verein nationaler Verbände von Rechnungslegern und Wirtschaftsprüfern mit Sitz in London gegründet.⁵³

Nach einer Umstrukturierung im Jahr 2002 wurden die fachlichen und operativen Aufgaben dem International Accounting Standards Board (IASB) übertragen. Im Zuge dessen werden nun die Rechnungslegungsnormen mit einer neuen Bezeichnung versehen (IFRS). Die alten Normen (IAS) behalten jedoch ihre Gültigkeit solange sie nicht von neuen Normen ersetzt werden.⁵⁴

Aufgrund der IAS-Verordnung (wie eingangs erwähnt) müssen kapitalmarktorientierte Unternehmen seit 2005 ihre Konzernabschlüsse nach den Vorschriften der IFRS aufstellen.

⁵² Vgl. IDW (2011), S. 7.

⁵³ Vgl. RBS RoeverBroennerSusat.

⁵⁴ Vgl. Papst (2006), S. 20 und 21.

3.2.1.2. Funktionen und Aufgaben des IFRS Abschlusses:

Die wesentliche Funktion eines Abschlusses nach IFRS ist die Informationsfunktion.

Lt. Rahmenkonzept (Framework) zu den IFRS ist die Zielsetzung von IFRS Abschlüssen „Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind.“⁵⁵

In dieser Hinsicht sind die Zielanforderungen an einen IFRS-Jahresabschluss mit denen des UGB nach einem möglichst getreuen Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vergleichbar.

Im Zusammenhang mit der Informationsfunktion wird im IFRS Framework von „decision usefulness“ und „fair presentation“ bzw. „true and fair view“ gesprochen. Zur Erfüllung der Informationsfunktion gibt es im IFRS Grundannahmen („underlying assumptions“) die beachtet werden müssen.⁵⁶

Diese Grundannahmen sind im IFRS Framework unter Punkt 22 und 23 wie folgt zu finden.

Unternehmensfortführung („going concern“): Dieser Grundsatz besagt, dass bei der Aufstellung von Abschlüssen nach IFRS in der Regel davon ausgegangen wird, dass das Unternehmen für einen absehbaren Zeitraum fortgeführt wird und weder die Absicht hat, noch gezwungen werden kann, seine Tätigkeiten einzustellen.⁵⁷

Ein weiterer Grundsatz für die Zielerreichung von IFRS Abschlüssen ist der Grundsatz der Periodenabgrenzung („accrual basis“): Auswirkungen von Geschäftsfällen werden in der Periode in der Buchhaltung erfasst und im Abschluss der Periode ausgewiesen, der sie zuzurechnen sind.⁵⁸

Dieser Grundsatz der Periodenabgrenzung ist auch verantwortlich dafür, dass für Fertigungsaufträge im IFRS eine Teilgewinnrealisierung durchzuführen ist. Dadurch sind im IFRS Umsätze und Gewinne zu bilanzieren, bevor sie verwirklicht sind. Vergleicht man

⁵⁵ Vgl. IDW (2011), S. 107.

⁵⁶ Vgl. Papst (2006), S. 22.

⁵⁷ Vgl. IDW (2011), S. 111.

⁵⁸ Vgl. ebenda, S. 111.

dazu nun das UGB, wonach Gewinne erst bilanziert werden dürfen, wenn sie verwirklicht sind, dann ergibt sich hier ein wesentlicher Unterschied.

Somit ist der dominierende Rechnungslegungsgrundsatz für die Zielerreichung im UGB das Vorsichtsprinzip (imparitätisches Realisationsprinzip) und im IFRS der Grundsatz der Periodenabgrenzung. Mit dem Vorsichtsprinzip wird im UGB der Gläubigerschutz als dominantes Rechnungslegungsziel verfolgt. Wohingegen im IFRS im Wesentlichen die Informationsfunktion im Vordergrund steht und somit eine starke Investorenorientierung erkennbar ist.

Diese Investorenorientierung ist auch aus dem Framework des IFRS Nr. 24 erkennbar. Darin sind die qualitativen Anforderungen an den Abschluss genannt, damit die im Abschluss darzulegenden Informationen für die Adressaten nützlich werden.⁵⁹

Als erster Adressat ist der Investor genannt.⁶⁰ Somit ergibt sich aus den qualitativen Anforderungen auch eine Art Investorenschutz.

Die vier wichtigsten Anforderungen (qualitative characteristics) sind Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit.⁶¹

Interessant ist hier zu erwähnen, dass die Vorsicht als Unterpunkt zur Verlässlichkeit angeführt wird und somit auch im IFRS Abschluss zu beachten ist, aber nur eine nachrangige Bedeutung hat.

Gemäß IFRS Framework Punkt 37 (F37): „Vorsicht bedeutet, dass ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung, die für die erforderlichen Schätzungen unter ungewissen Umständen erforderlich ist, einbezogen wird, so dass Vermögenswerte oder Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden.“ Aus dem F37 ist weiters zu entnehmen, dass es nicht gestattet ist, stille Reserven zu bilden oder Rückstellungen überzubewerten, denn dann wäre der Abschluss nicht neutral und nicht verlässlich.⁶²

Auch das ist ein deutlicher Hinweis dafür, dass im IFRS bei Vergleich mit dem UGB das Vorsichtsprinzip nur nachrangig ist. Denn im UGB sind aufgrund des

⁵⁹ Vgl. IDW (2011), S. 111.

⁶⁰ Vgl. ebenda, S. 105.

⁶¹ Vgl. ebenda, S. 111.

⁶² Vgl. ebenda, S. 115.

- Höchstwertprinzips (Verbindlichkeiten sind mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen⁶³, Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die AFA⁶⁴) und des
 - Niederstwertprinzips (Abschreibung bei Wertminderung⁶⁵)
- stille Reserven zulässig.

3.2.2. Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach IFRS:

Gemäß IAS 18, Punkt 7 (Definitionen): „Umsatzerlös ist der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Einlagen der Eigentümer stammt.“⁶⁶

Geregelt ist das Thema Umsatzerlöse in folgenden Standards:

- IAS 18 Umsatzerlöse („Revenue“)⁶⁷
- IAS 11 Fertigungsaufträge („Construction Contracts“)⁶⁸
- IFRIC 13: Kundenbindungsprogramme⁶⁹
- IFRIC 15: Verträge über die Errichtung von Immobilien⁷⁰
- IFRIC 18 Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden⁷¹
- SIC 31 Umsatzerlöse – Tausch von Werbeleistungen⁷²

Für die Betrachtung der Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge und somit auch für den Anlagenbau sind aber vor allem die Standards IAS 11 und IAS 18 von Bedeutung. Deshalb werden die anderen Standards in der weitergehenden Betrachtung nicht näher behandelt.

⁶³ Vgl. UGB (idF v. 01.01.2007) §211 Abs. 1.

⁶⁴ Vgl. ebenda, §203 Abs. 1.

⁶⁵ Vgl. ebenda, §204 Abs. 2.

⁶⁶ Vgl. IDW (2011), S. 423.

⁶⁷ Vgl. ebenda, S. 421.

⁶⁸ Vgl. ebenda, S. 279.

⁶⁹ Vgl. ebenda, S. 1685.

⁷⁰ Vgl. ebenda, S. 1705.

⁷¹ Vgl. ebenda, S. 1741.

⁷² Vgl. ebenda, S. 1797.

3.2.2.1. Schritte zur Umsatz- und Ergebnisrealisierung:

Da wie ausgeführt verschiedene IFRS/IAS Standards die Umsatz- und Ergebnisrealisierung behandeln, ist in einem ersten Schritt zu klären, welcher Standard für den jeweiligen Kundenauftrag zutrifft und ob Aufträge zusammengehören oder ein Auftrag evt. zu trennen ist.

IAS 11 bezieht sich auf die Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge. Alle Aufträge, die unter die Definition eines Fertigungsauftrages nach IAS (siehe Punkt 2.2.1.) fallen, sind gemäß IAS 11 zu behandeln.

IAS 18 bezieht sich auf die Bilanzierung von Umsatzerlösen für Geschäftsfälle betreffend den Verkauf von Gütern, der Erbringung von Dienstleistungen (außer jenen Ausnahmen, wie unter Punkt 2.2.8. angeführt) und der Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte gegen Entgelt.⁷³

Im Wesentlichen sind Erlöse aus dem Verkauf von Gütern dann zu erfassen, wenn Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Ware verbunden sind, auf den Käufer übergehen und wenn der Verkäufer kein Verfügungsrecht über die verkaufte Ware mehr hat.⁷⁴ Im Prinzip stellt das eine Umsatzrealisierung ähnlich der completed contract Methode dar, die im UGB Anwendung findet (Realisierung bei Abschluss/Übernahme einer Lieferung oder Leistung).

Der Verkauf von Gütern kann im Anlagenbau durchaus anzutreffen sein, z.B. beim Verkauf von Ersatzteilen oder von Komponenten, für die es einen separaten Kundenauftrag gibt und die nicht gemeinsam oder als Nachtrag zu einem Fertigungsauftrag im Sinne von IAS 11 vom Kunden bestellt werden.

Fällt der betreffende Kundenauftrag in die Definitionen von IAS 11 so ist demgemäß die Zusammenfassung und Segmentierung von Fertigungsaufträgen zu prüfen.⁷⁵

Demnach ist ein Fertigungsauftrag in mehrere Aufträge zu teilen, wenn

- es getrennte Angebote für jeden Vermögenswert gibt;

⁷³ Vgl. IDW (2011), S. 421.

⁷⁴ Vgl. ebenda, S. 427.

⁷⁵ Vgl. ebenda, S. 281.

- über jeden Vermögenswert separat verhandelt wurde und wenn der Kunde jeden Vermögenswert separat übernehmen oder ablehnen könnte; und
- Kosten und Erlöse jedes Vermögenswertes getrennt ermittelt werden können.⁷⁶

Für einen Anlagenbauer von Minengeräten könnte das beispielsweise wie folgt gegeben sein: Der Anlagenbauer erhält einen Auftrag über die schlüsselfertige Lieferung von einem Schaufelradbagger und einem Bandwagen. Es stellt sich nun die Frage, ob dieser Auftrag als ein Fertigungsauftrag angesehen werden kann oder im Sinne von IAS 11, Punkt 8, in 2 Fertigungsaufträge getrennt wird.

Wenn für den Schaufelradbagger und den Bandwagen zwei Angebote abgegeben wurden, wenn separat verhandelt wurde und wenn die Kosten und Erlöse für beide Vermögensgegenstände klar getrennt werden können, dann sind beide Geräte separat als Fertigungsauftrag zu behandeln.

Im Gegensatz dazu können einzelne Verträge aber auch zu einem Vertrag zusammenzufassen sein, wenn die Bedingungen lt. IAS 11, Punkt 9, vorliegen:⁷⁷

- Die Verträge wurden als ein Paket verhandelt,
- die Verträge sind eng miteinander verbunden (Teil eines einzelnen Projektes mit einer Gewinnmarge), und
- die Verträge werden gleichzeitig oder unmittelbar hintereinander abgearbeitet.

Am Beispiel eines Anlagenbauers von Minengeräten könnte das wie folgt aussehen:

Ein Kunde schreibt den Ausbau einer Obertagemine aus. Dieser Ausbau inkludiert 2 Schaufelradbagger, 3 Bandwägen und 1 Förderbandsystem. Der Kunde behält sich das Recht vor, diese 3 Gerätetypen separat oder als Paket zu vergeben. Unser Anlagenbauer erhält den Zuschlag für die Schaufelradbagger und die Bandwägen. Da die Schaufelradbagger eine längere Lieferzeit haben als die Bandwägen, wird der Vertrag für die Schaufelradbagger zuerst ausgestellt. Der Vertrag für die Bandwägen folgt in einem Abstand von 2 Monaten. Zur Inbetriebnahme des Projektes müssen alle Geräte gemeinsam verfügbar sein und haben somit vertraglich denselben Fertigstellungstermin. Hier kann davon ausgegangen werden, dass die Verträge als Paket verhandelt wurden. Auch sind die Verträge eng miteinander verbunden, z.B. haben sie denselben Fertigstellungstermin und sind voneinander bei den Leistungstests abhängig (der Schaufelradbagger beschickt den Bandwagen mit Material) und die Verträge werden ebenfalls gleichzeitig oder etwas

⁷⁶ Vgl. IDW (2011), S. 281.

⁷⁷ Vgl. ebenda, S. 281.

versetzt abgearbeitet. Demnach sind diese beiden Verträge als ein Fertigungsauftrag zu behandeln.

Schritt 2: Wenn ein Auftrag gemäß IAS 11, Punkt 8 in mehrere Aufträge aufzuteilen ist, dann ist als nächster Schritt die Aufteilung der Erlöse des Gesamtauftrages auf die einzelnen Aufträge nötig. Wenn es, wie für eine Aufteilung eines Auftrages in mehrere nötig, getrennte Angebote und separate Verhandlungen gibt, sollte die Aufteilung der Erlöse auf die einzelnen Vermögenswerte kein großes Problem darstellen.⁷⁸

Als dritter Schritt ist nun der Ansatz der Umsatzerlöse zu treffen.

3.2.2.2. Ansatz Umsatzerlöse:

3.2.2.2.1. Grundsätzlich:

Wie unter IAS 18, Punkt 7 erwähnt, ist der Umsatzerlös der Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens.⁷⁹

Die Umsatzerlöse sind mit dem beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder zu beanspruchenden Entgelts zu bemessen.⁸⁰

Der beizulegende Zeitwert ist der Betrag, zu dem zwischen voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.⁸¹

Demnach ist der anzusetzende Umsatzerlös jener, den die Vertragspartner im Vertrag für den Vermögensgegenstand angesetzt haben. Preisnachlässe und Mengenrabatte sind zu bereinigen.⁸²

Von besonderer Bedeutung für Fertigungsaufträge kann in diesem Zusammenhang die Tatsache werden, dass gemäß IAS 18 (Punkt 11) Zahlungsbedingungen, die einer Finanzierung des Kunden entsprechen (z.B. wenn der Beginn der vertraglichen Zahlungen erst mit Fertigstellung und Übernahme angesetzt ist) zu einer Abzinsung (der Erlöse) führen.

⁷⁸ Vgl. IDW (2011), S. 281.

⁷⁹ Vgl. ebenda, S. 425.

⁸⁰ Vgl. ebenda, S. 425.

⁸¹ Vgl. ebenda, S. 423.

⁸² Vgl. ebenda, S. 425.

3.2.2.2.2. Zeitpunkt- und zeitraumbezogener Ansatz der Umsatzerlöse:

Aus IAS 18 und IAS 11 geht hervor, dass der Ansatz der Umsatzerlöse sowohl zeitpunktbezogen als auch zeitraumbezogen sein kann.

Gemäß IAS 18.14 erfolgt der Ansatz der Umsatzerlöse für den Verkauf von Gütern zum Zeitpunkt des vollständigen Übergangs von Chancen und Risiken, somit zum Abschluss oder nach erfolgter Lieferung.⁸³ Das könnte z.B. für separate Ersatzzeilaufträge der Fall sein.

Für Dienstleistungen gelten die Bestimmungen lt. IAS 18.20 bis IAS 18.21. Unter den genannten Voraussetzungen:

- Die Höhe der Umsatzerlöse kann verlässlich geschätzt werden;
- Der wirtschaftliche Nutzen fließt dem Unternehmen zu;
- Der Fertigstellungsgrad kann zuverlässig bestimmt werden;
- Die anfallenden Kosten können zuverlässig abgeschätzt werden;

können die Umsatzerlöse für Dienstleistungen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades erfasst werden.

Das entspricht einer zeitraumbezogenen Erfassung und somit der sogenannten Percentage of Completion Methode bzw. auch Teilgewinnrealisierung.⁸⁴

Diese Methode stimmt mit jener für Fertigungsaufträge überein und wird in der Folge noch näher betrachtet.

Dienstleistungen die in diese Kategorie fallen, können z.B. Überwachungstätigkeiten sein, die ein Kunde separat bestellt. Im Falle eines Anlagenbauers für Minengeräte könnte das die Bestellung von Montageüberwachungspersonal sein, das die Demontage einer alten Anlage überwacht, die der Kunde selbst durchführt, wofür der Kunde aber das Know-How des Anlagenbauers in Anspruch nimmt.

Dienstleistungen, die unter die Definition von IAS 11.5 fallen, sind ohnehin als Fertigungsaufträge zu behandeln.⁸⁵

⁸³ Vgl. IDW (2011), S. 427.

⁸⁴ Vgl. ebenda, S. 429 und 431.

⁸⁵ Vgl. ebenda, S. 281.

Ein weiterer zeitraumbezogener Ansatz gilt für die Fertigungsaufträge lt. IAS 11.

Grundvoraussetzung dafür ist die verlässliche Schätzung des Ergebnisses eines Fertigungsauftrages. In einem derartigen Fall dürfen die Auftragserlöse (Umsätze) und die Auftragskosten zu diesem Fertigungsauftrag entsprechend dem Leistungsfortschritt erfasst werden.

Besonders wichtig ist hierbei, dass ein erwarteter Verlust nicht dem Leistungsfortschritt entsprechend zu erfassen ist, sondern sofort und in voller Höhe.⁸⁶

Diese Vorgehensweise entspricht durchaus auch dem Vorsichtsprinzip des UGB. IFRS widmet diesem Fall die Standards IAS 11.36 und IAS 11.37.

IAS 11 gibt die Kriterien, wonach eine Ergebnisschätzung für einen Fertigungsauftrag als verlässlich gilt, entsprechend vor. Es wird dabei in Kriterien für Festpreisverträge und Kostenzuschlagsverträge unterschieden.

Festpreisverträge sind Verträge, wo Kunde und Auftragnehmer einen festen Preis oder einen festen Preis je Outputeinheit vereinbaren.⁸⁷

Kostenzuschlagsverträge sind Verträge, wo der Auftragnehmer für abrechenbare oder anderweitig festgelegte Kosten zuzüglich eines Prozentsatzes dieser Kosten oder eines festen Entgeltes vergütet wird (auch cost-plus-Aufträge genannt).⁸⁸

Für einen Festpreisvertrag gelten folgende Kriterien, die erfüllt sein müssen, damit die Ergebnisabschätzung als verlässlich angesehen werden kann, wobei die Prüfung immer je Auftrag durchzuführen ist:⁸⁹

- Alle Auftragserlöse (der Umsatz) können verlässlich bewertet werden.
- Der wirtschaftliche Nutzen fließt dem Unternehmen zu.
- Der Grad der erreichten Fertigstellung und die noch bis zur Fertigstellung des Auftrages anfallenden Kosten können zum Zeitpunkt des Abschlussstichtages verlässlich bewertet werden.
- Die Auftragskosten sind eindeutig bestimmbar und können mit früheren Kostenschätzungen verglichen werden.

⁸⁶ Vgl. IDW (2011), S. 287.

⁸⁷ Vgl. ebenda, S. 281.

⁸⁸ Vgl. ebenda, S. 281.

⁸⁹ Vgl. ebenda, S. 287.

Für Kostenzuschlagsverträge sind weniger Kriterien vorgeschrieben⁹⁰:

- Es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließt.
- Die Auftragskosten können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden, unabhängig davon, ob sie gesondert abrechenbar sind.

3.2.2.3. Methoden der Umsatz- und Ergebnisrealisierung lt. IFRS:

3.2.2.3.1. Allgemein:

Sofern also das Ergebnis eines Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden kann und die Kriterien wie oben angeführt erfüllt sind, kann die Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge und Dienstleistungen (wie oben angeführt) entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlusstichtag erfolgen.

Diese Methode wird häufig als Percentage of Completion Methode oder POC-Methode bezeichnet.

Gemäß dieser Methode werden die entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallenen Auftragskosten den Auftragserlösen zugeordnet. Daraus ergibt sich eine Erfassung von Erträgen, Aufwendungen und Gewinn oder Verlust entsprechend dem Leistungsfortschritt.⁹¹

Mittels dieser POC-Methode werden die Umsätze und Ergebnisse eines Auftrages in der Periode erfasst, in der sie angefallen sind. Eine Ausnahme bilden hier Verluste, die sofort und in voller Höhe erfasst werden müssen.⁹²

Das Ergebnis eines Fertigungsauftrages kann nur dann verlässlich geschätzt werden, wenn der wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließt. Besteht dazu eine Unsicherheit und ist ein Betrag bereits im Umsatz und Gewinn (oder Verlust) erfasst (nach der POC Methode), dann wird der nicht einbringliche Betrag als Aufwand berücksichtigt. Es erfolgt keine Kürzung der Auftragserlöse.⁹³

⁹⁰ Vgl. IDW (2011), S. 287.

⁹¹ Vgl. ebenda, S. 289.

⁹² Vgl. ebenda, S. 289.

⁹³ Vgl. ebenda, S. 289.

IAS verweist auch darauf, dass bei einer derartigen Umsatz- und Ergebnisrealisierung das Unternehmen ständig das Fortschreiten der Leistungserfüllung überprüfen muss und die Schätzungen der Auftragserlöse und der Auftragskosten laufend zu überarbeiten sind. Ergibt sich daraus ein Änderungsbedarf ist das kein Hinweis darauf, dass das Ergebnis nicht verlässlich geschätzt werden kann.⁹⁴

3.2.2.3.2. Vorgehensweise nach der POC-Methode:

Für die POC-Methode ist der Fertigstellungsgrad des Auftrages erforderlich, denn Umsatz und Ergebnis werden diesem Fertigstellungsgrad entsprechend realisiert.

Es ist die Methode einzusetzen, mit der die erbrachte Leistung verlässlich bewertet werden kann.⁹⁵

Grundsätzlich kann in inputorientierte und outputorientierte Verfahren zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades unterschieden werden. Der Fertigstellungsgrad wird bei den outputorientierten Verfahren anhand abgrenzbarer Teile des Auftrages (z.B. einzelne Autobahnteilstücke bei einem Autobahnbau) ermittelt. Bei den inputorientierten Methoden wird der Grad der Fertigstellung mit Hilfe der eingesetzten Ressourcen oder aufgrund der Kostenrelationen bestimmt.⁹⁶

IAS 11.30 nennt dazu 3 Möglichkeiten der Bestimmung des Fertigstellungsgrades:

1. Das Verhältnis der bis zum Stichtag angefallenen Auftragskosten zu den am Stichtag geschätzten gesamten Auftragskosten. Dieses Verfahren wird auch als Cost-to-Cost-Methode bezeichnet.

Beispiel: Die Kosten per 31.05.20xx betragen für den Fertigungsauftrag A 80 GE. Per 31.05.20xx werden für diesen Auftrag die gesamten Kosten (bis zur Fertigstellung) mit 100 GE geschätzt. Demnach ist der Fertigstellungsgrad 80 %.

2. Eine Begutachtung der erbrachten Leistung;
Z. B.: Verhältnis fertiggestellte Teile zur Summe der insgesamt zu erstellenden Teile.
3. Die Vollendung eines physischen Teils des Auftrages.

Zum Beispiel: Einzelne Autobahnkilometer bei einem Autobahnbau.⁹⁷

⁹⁴ Vgl. IDW (2011), S. 289.

⁹⁵ Vgl. ebenda, S. 289.

⁹⁶ Vgl. Papst (2006), S. 179.

⁹⁷ Vgl. IDW (2011), S. 290.

Die POC-Methode ist immer auf kumulierter Basis in jeder Bilanzierungsperiode auf die laufenden Schätzungen von Auftragserlösen und Auftragskosten anzuwenden. Damit werden Effekte aus veränderten Schätzungen korrekt berücksichtigt.⁹⁸

Aus den Unterschieden zwischen den verschiedenen Verfahren ist ersichtlich, dass die ermittelten Fertigstellungsgrade und die damit verbundenen Realisierungen des Umsatzes und Ergebnisses je nach eingesetzter Methode unterschiedlich ausfallen können. Eine taxative Aufzählung der erlaubten Verfahren ist im IFRS nicht gegeben. Es sind aber jene Verfahren anzuwenden, die den Bilanzadressaten den größten Nutzen bieten, d.h. durch die eine möglichst genaue Darstellung erreicht wird. Sofern kein Änderungsbedarf bei der Methode zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades notwendig erscheint, ist die jeweilige Methode beizubehalten und es darf nicht zwischen verschiedenen Methoden gewechselt werden.⁹⁹

Unter Bezugnahme auf IAS 11.17 muss ein Unternehmen im Anhang zur Bilanz wichtige Informationen zu den angewandten Rechnungslegungsmethoden bekanntgeben.

Neben den Bewertungsgrundlagen ist die Wahl des Verfahrens zur Feststellung des Fertigstellungsgrades, vor allem aufgrund der verschiedenen Ergebnisse bei verschiedenen Methoden, eine Information, die für das Verständnis des Abschlusses relevant ist.¹⁰⁰

3.2.2.3.3. Cost-to-Cost-Verfahren:

$$\text{Fertigstellungsgrad} = \frac{\text{Kumulierte Kosten am Bilanzstichtag}}{\text{Schätzung der Gesamtkosten (bis Fertigstellung)}}$$

Wird nach der Cost-to-Cost-Methode vorgegangen, dürfen nur jene Auftragskosten berücksichtigt werden, die auch die erbrachte Leistung widerspiegeln. Somit dürfen Vorauszahlungen an Sublieferanten oder Zahlungen für zukünftige Tätigkeiten nicht in die Berechnung des Fertigstellungsgrades einfließen.¹⁰¹

In diesem Zusammenhang ist wichtig, dass IFRS die Kosten, die einem Fertigungsauftrag zugerechnet werden dürfen explizit in IAS 11.16 – IAS 11.21 anführt. Grundsätzlich gilt,

⁹⁸ Vgl. IDW (2011), S. 293.

⁹⁹ Vgl. Papst (2006), S. 180.

¹⁰⁰ Vgl. IDW (2011), S. 191.

¹⁰¹ Vgl. ebenda, S. 291.

dass die Auftragskosten alle dem Vertrag zurechenbaren Kosten ab dem Tag des Auftragserhalts bis zum Tag der vollständigen Erfüllung des Auftrages enthalten. Ebenso dürfen Kosten, die zur Erlangung eines Auftrages führen, den Auftragskosten zugeordnet werden, wenn sie einzeln identifiziert und verlässlich bewertet werden können.¹⁰²

Outputorientierte Verfahren wie die Methode der Vollendung eines physischen Teils des Auftrages geben den Fertigstellungsgrad eines Auftrages genauer wieder, als inputorientierte Verfahren, wie z.B. die Cost-to-Cost-Methode. So sind z.B. bei einem Straßenbau die fertiggestellten Kilometer ersichtlich und überprüfbar.

Allerdings sind outputorientierte Verfahren nicht immer anwendbar, wie z.B. im Anlagenbau bei der Lieferung von schlüsselfertigen Großgeräten zum Abbau von Erzen. Ein derartiger Auftrag besteht aus verschiedenen Phasen und Aktivitäten, wie z.B. Design, Konstruktion, Auftragsabwicklung, Einkauf, Fertigung, Fertigungsüberwachung, Qualitätskontrolle, Transport, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Test, usw. die alle unterschiedlichste Erfüllungsnachweise (output) bringen. Z.B. liefert das Design Zeichnungen, der Einkauf liefert ausgegebene Bestellungen, die Fertigung liefert Teile und Baugruppen, die Montage liefert Fortschritt in Tonnen usw. aber es gibt keinen Output, der für den Fortschritt des gesamten Auftrages repräsentativ wäre.

3.2.2.3.4. Vorgehensweise, wenn das Ergebnis nicht verlässlich geschätzt werden kann:

Wie erwähnt, ist nach IFRS für die Umsatz- und Ergebnisrealisierung eines Fertigungsauftrages und von Dienstleistungen die Percentage of Completion Methode anzuwenden, sofern das Ergebnis des Auftrages verlässlich abgeschätzt werden kann.

Wenn das Ergebnis eines Auftrages nicht verlässlich abgeschätzt werden kann (Betrachtung immer je Auftrag), dann kommt IAS 11.32 zum Tragen. Demnach ist für derartige Fertigungsaufträge der Umsatz nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten zu erfassen, die wahrscheinlich einbringbar sind. Diese Auftragskosten sind in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu erfassen.¹⁰³ Es erfolgt keine Ergebnisrealisierung.

¹⁰² Vgl. IDW (2011), S. 287.

¹⁰³ Vgl. ebenda, S. 291.

3.2.2.3.5. Vorgehensweise bei Verlust:

Ist ein Verlust wahrscheinlich (die Auftragskosten übersteigen in der Abschätzung die gesamten Auftragserlöse), dann muss ein derartiger Verlust sofort als Aufwand erfasst werden.¹⁰⁴

Die Höhe des Verlustes ist unabhängig vom Fertigstellungsgrad und somit in voller Höhe sofort zu erfassen. Weiters ist es auch nicht relevant, ob mit dem Auftrag bereits begonnen wurde oder nicht.¹⁰⁵

Im Rahmen der Verlustberücksichtigung wird zunächst die Aktivposition in ihrem Wert gemindert (realisierte Gewinne rückgängig gemacht). Der diesen Betrag übersteigende Verlust ist in einer Rückstellung zu erfassen.¹⁰⁶

Rückstellungen sind im IFRS unter IAS 37 geregelt.

3.2.2.3.6. Beispiel zur Anwendung der POC-Methode (auf Cost-to-Cost-Basis):

Ein Unternehmen erhält Mitte des Jahres 20xx einen Auftrag über die Lieferung einer Anlage. Die Lieferzeit wird mit 3,5 Jahren (Liefertermin Ende 20x3) abgeschätzt. Der Auftragswert beträgt 10.000 GE, die Kosten werden auf 8.000 GE geschätzt. Die Bedingungen für eine Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsprinzip (IAS 11, Abs.22 (POC-Methode)) sind erfüllt. Es wird die Cost-to-Cost-Methode angewendet.

1) Im Jahr 20xx bleibt die Projektvorschau unverändert und stellt sich wie folgt dar:

Vorschau per Dez 20xx	
Erlös	10.000
Kosten	8.000
Gewinn	2.000

Die aktuellen/tatsächlichen Kosten zum 31.12.20xx betragen 2.000 GE.

Nach der Formel:

$$\text{Fertigstellungsgrad} = \frac{\text{Kumulierte Kosten am Bilanzstichtag}}{\text{Schätzung der Gesamtkosten (bis Fertigstellung)}}$$

ergibt sich ein Fertigstellungsgrad von 25 %.

¹⁰⁴ Vgl. IDW (2011), S. 291.

¹⁰⁵ Vgl. ebenda, S. 293.

¹⁰⁶ Vgl. Papst (2006), S. 216.

	Vorschau per 31.12.20xx
Erlös	10.000
Kosten	8.000
Gewinn	2.000
Kosten der Periode	2.000
Kumulierte Kosten	2.000
Fertigstellungsgrad	25%
Umsatzrealisierung für Periode	2.500
Gewinnrealisierung für Periode	500
Kumulierter Umsatz	2.500
Kumulierter Gewinn	500

Aufgrund des Fertigstellungsgrades können nun 25 % der gesamten Erlöse (GE 10.000 * 25 % = 2.500 GE) und 25 % des Gewinnes (GE 2.000 * 25 % = 500 GE) für 20xx realisiert werden.

2) Im Jahr 20x1 verschlechtert sich die Vorschau wie folgt:

Vorschau per Dez 20x1

Erlös	10.000
Kosten	11.000
Gewinn / Verlust	- 1.000

Die Kosten der Periode betragen 4.000 GE. Per 31.12.20x1 ergibt sich daher:

	Vorschau per 31.12.20xx	Vorschau per 31.12.20x1
Erlös	10.000	10.000
Kosten	8.000	11.000
Gewinn / Verlust	2.000	- 1.000
Kosten der Periode	2.000	4.000
Kumulierte Kosten	2.000	6.000
Fertigstellungsgrad	25,00%	54,55%
Kumulierter Umsatz	2.500	5.455
Kumulierter Gewinn / Verlust	500	- 1.000
Umsatzrealisierung für Periode	2.500	2.955
Gewinnrealisierung für Periode	500	- 1.500

Gemäß IAS 11.36 sind Verluste sofort und in voller Höhe zu berücksichtigen. Über den Gesamtverlust von 1.000 GE ist eine Rückstellung zu bilden. Für die Periode 20x1 ist neben diesem Gesamtverlust auch noch die Gewinnrealisierung der letzten Periode (kumuliert) rückgängig zu machen. Somit beträgt der Verlust für die Periode -1.000 GE -500 GE = -1.500 GE.

Der Umsatz der Periode beträgt 2.955 GE. Das resultiert aus dem kumulierten Umsatz (10.000 GE * Fertigstellungsgrad 54,55 % = 5.455 GE) abzüglich dem kumulierten Umsatz der letzten Periode (500 GE).

- 3) Im Jahr 20x2 wird eine Vertragserhöhung erhalten (schriftlicher Vertragsnachtrag langt ein). Der Projektleiter konnte in zähen Verhandlungen den Kunden davon überzeugen, dass Mehrleistungen auf Wunsch des Kunden im Vergleich zum ursprünglichen Vertrag entstanden sind. Daraus ergibt sich für 20x2 folgende Vorschau:

Vorschau per Dez 20x2	
Erlös	14.000
Kosten	11.000
Gewinn	3.000

Die Kosten der Periode betragen 3.000 GE. Per 31.12.20x2 ergibt sich daher:

	Vorschau per 31.12.20xx	Vorschau per 31.12.20x1	Vorschau per 31.12.20x2
Erlös	10.000	10.000	14.000
Kosten	8.000	11.000	11.000
Gewinn / Verlust	2.000	- 1.000	3.000
Kosten der Periode	2.000	4.000	3.000
Kumulierte Kosten	2.000	6.000	9.000
Fertigstellungsgrad	25,00%	54,55%	81,82%
Kumulierter Umsatz	2.500	5.455	11.455
Kumulierter Gewinn / Verlust	500	- 1.000	2.455
Umsatzrealisierung für Periode	2.500	2.955	6.000
Gewinnrealisierung für Periode	500	- 1.500	3.455

Die Rückstellung für den Verlust der Vorperiode kann aufgelöst werden. Der Gewinn für die Periode setzt sich aus der Auflösung der Rückstellung und dem Gesamtgewinn lt. aktueller Vorschau (3.000 GE) * Fertigstellungsgrad (81,82 %) zusammen.

Der Umsatz kumuliert ergibt sich wie folgt: 14.000 GE * 81,82 % = 11.455 GE

Der Umsatz für die Periode ergibt sich wie folgt: 11.455 GE – 5.455 GE aus Vorperiode = 6.000 GE.

- 4) Im Jahr 20x3 kann der Auftrag wie folgt abgeschlossen werden:

Vorschau per Dez 20x3

Erlös	14.000
Kosten	11.200
Gewinn	2.800

Die Kosten der Periode betragen 2.200 GE. Per 31.12.20x3 ergibt sich daher:

	Vorschau per 31.12.20xx	Vorschau per 31.12.20x1	Vorschau per 31.12.20x2	Vorschau per 31.12.20x3	Kontrolle
Erlös	10.000	10.000	14.000	14.000	
Kosten	8.000	11.000	11.000	11.200	
Gewinn / Verlust	2.000	- 1.000	3.000	2.800	
Kosten der Periode	2.000	4.000	3.000	2.200	
Kumulierte Kosten	2.000	6.000	9.000	11.200	
Fertigstellungsgrad	25,00%	54,55%	81,82%	100,00%	
Kumulierter Umsatz	2.500	5.455	11.455	14.000	
Kumulierter Gewinn / Verlust	500	- 1.000	2.455	2.800	
Umsatzrealisierung für Periode	2.500	2.955	6.000	2.545	14.000
Gewinnrealisierung für Periode	500	- 1.500	3.455	345	2.800

Kontrolle: Bei Abschluss des Fertigungsauftrages müssen der kumulierte Umsatz (Umsätze aller Perioden) und der kumulierte Gewinn (Gewinne/Verluste aller Perioden) mit der Endabrechnung (in diesem Beispiel Vorschau per 31.12.20x3) übereinstimmen.

4. Geplante Änderungen betreffend Umsatzrealisierung im IFRS:

4.1. Änderungen in den IFRS - Allgemein:

Die Erstellung neuer IFRS Standards und Änderung bestehender IAS bzw. IFRS Standards erfolgt in einem sechs-stufigem Verfahren, dem s.g. „Standard-setting“, wie folgt:

- Erstellen der Agenda
- Projektplanung
- Entwicklung und Veröffentlichung eines Diskussionspapiers
- Entwicklung und Veröffentlichung eines „Exposure Drafts“
- Entwicklung und Veröffentlichung eines neuen oder geänderten Standards
- Aktivitäten nach Inkrafttreten eines neuen IFRS-Standards¹⁰⁷

Beim Erstellen der Agenda geht es darum, dass der IASB Vorhaben aufnimmt, die er abarbeiten will, um den grundlegenden Zielen der IFRS zu entsprechen bzw. besser zu entsprechen. Das grundlegende Ziel der Rechnungslegung nach IFRS ist die Vermittlung von nützlicher Information über den Abschluss eines Unternehmens für Investoren, Kreditgeber und andere Kreditoren.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Vgl. IASB Due Process Handbook (2012), RZ 18 – 53.

¹⁰⁸ Vgl. ebenda, RZ 19.

Bei der Projektplanung wird festgelegt, ob der neue Agendapunkt als separates Projekt oder gemeinsam mit anderen Agendapunkten abgehandelt wird. Ein eigenes Projektteam wird ausgewählt und ein Projektplan erstellt.¹⁰⁹

Die Entwicklung und Veröffentlichung eines Diskussionspapiers ist kein verpflichtender Schritt. Jedoch holt sich der International Accounting Standards Boards (IASB) durch diese erste Veröffentlichung zu einem bedeutenden Agendapunkt erste Rückmeldungen ein. Dieses Diskussionspapier enthält eine Übersicht zum betreffenden Thema, mögliche Vorgehensweise zur Abarbeitung des Agendapunkts und erste vorläufige Auffassungen der Autoren oder des IASB.¹¹⁰

Die Entwicklung und Veröffentlichung eines „Exposure Drafts“ ist ein Muss und das Hauptinstrument des IASB, die Öffentlichkeit in die Erstellung oder Änderung eines Standards einzubinden.¹¹¹

Ein „Exposure Draft“ enthält die Einladung, einen Entwurf zu einem neuen oder geänderten Standard zu kommentieren.¹¹²

Die erhaltenen Kommentare werden vom IASB bei der Erstellung oder Änderung eines Standards berücksichtigt. Der IASB gibt direkt Rückmeldung an jene, die Kommentare eingereicht haben, identifiziert die wichtigsten Belange und nimmt Stellung, wie er damit verfährt.¹¹³

Evt. entschließt sich der IASB auch dazu, einen zweiten Entwurf für einen Standard oder eine Änderung zur Begutachtung zu veröffentlichen. Das ist aber kein zwingend vorgeschriebener Schritt.¹¹⁴

Vor der endgültigen Fertigstellung und Veröffentlichung eines neuen Standards oder einer Änderung eines Standards gibt es noch einen s.g. „pre-ballot“ Entwurf, der vom IFRS Interpretations Committee geprüft wird. Ebenso kann es vor der finalen Abstimmung über einen neuen Standard oder der Änderung eines bestehenden Standards im IASB noch eine Veröffentlichung der nahezu endgültigen Version geben (nur limitiert käuflicher Zugang). Nach Abschluss dieses Prozesses, Klärung aller offenen Punkte und positiver Abstimmung über den neuen oder geänderten Standard im IASB, kommt es zur Veröffentlichung.¹¹⁵

¹⁰⁹ Vgl. IASB Due Process Handbook (2012), RZ 27 – 29.

¹¹⁰ Vgl. ebenda, RZ 30.

¹¹¹ Vgl. ebenda, RZ 38.

¹¹² Vgl. ebenda, RZ 41.

¹¹³ Vgl. ebenda, RZ 49.

¹¹⁴ Vgl. ebenda, RZ 46.

¹¹⁵ Vgl. ebenda, RZ 51.

Im sechsten und letzten Schritt des „Standard-settings“ bietet der IASB Veranstaltungen zur Klärung und Trainings zur richtigen Anwendung eines neuen Standards bzw. einer Änderung eines bestehenden Standards an.¹¹⁶

4.2. Beweggründe zur Änderung der Umsatzrealisierung nach IFRS:

Im Vorwort zum Exposure Draft ED/2010/6 und ED/2011/6 erklärt der IASB die Beweggründe, warum die Standards IAS 11 und IAS 18 einer Änderung unterzogen werden. Demnach ist der Umsatz, und somit die Umsatzrealisierung, eine ausschlaggebende Größe bei der Beurteilung eines Finanzabschlusses eines Unternehmens. Aufgrund der unterschiedlichen Standards zur Umsatzrealisierung im US GAAP und im IFRS haben sich die Standard-Setter beider Rechnungslegungsstandards geeinigt, einen einheitlichen Standard zur Umsatzrealisierung zu erstellen, der sowohl im US GAAP als auch im IFRS Gültigkeit haben soll. Lt. Randzahl IN1 des ED/2010/6 will der IASB damit auch Schwierigkeiten und Unklarheiten bei der Anwendung von IAS 11 und IAS 18 beseitigen.¹¹⁷

Das gemeinsame Bestreben von International Accounting Standards Board (IASB) und dem US-Standard-Setter, dem Financial Accounting Standards Board (FASB), ist es,

- Inkonsistenzen und Schwächen der existierenden Umsatzrealisierung zu beseitigen;
- eine robustere Struktur für Umsatzbelange anzubieten;
- für eine verbesserte Vergleichbarkeit zu sorgen;
- mehr nützliche Informationen für Nutzer von Jahresabschlüssen zu gewährleisten;
- eine Vereinfachung der Jahresabschlüsse zu erreichen, weil sich die Unternehmen auf weniger Standards konzentrieren müssen.¹¹⁸

4.3. Erster Entwurf zur Änderung der Umsatzrealisierung nach IFRS:

4.3.1. Grundlagen des ED/2010/6:

Im Juni 2010 haben FASB und IASB den Exposure Draft „Revenue from Contracts with Customers“ (ED/2010/6) veröffentlicht und zur Kommentierung bis 22.10.2010 aufgefordert.

¹¹⁶ Vgl. IASB Due Process Handbook (2012), RZ 52.

¹¹⁷ Vgl. ED/2011/6. IN1.

¹¹⁸ Vgl. ebenda IN2.

Dieser Exposure Draft, ED/2010/6, ist ein Entwurf für einen neuen IFRS Standard, der lt. Randzahl 86 unter anderem die dzt. IFRS Standards

- IAS 11 Construction Contracts und
- IAS 18 Revenue

ersetzen würde, sofern ED/2010/6 in Kraft tritt.¹¹⁹

Die Regelungen des ED/2010/6 sind für alle Verträge mit Kunden anzuwenden, mit Ausnahme von

- Leasingverträgen;
- Versicherungsverträgen;
- Verträgen, die unter IAS 9 (financial instruments) oder IAS 39 (financial instrument: recognition and measurement) fallen;
- nicht monetären Transaktionen.¹²⁰

Im Vergleich zum dzt. gültigen IAS 11 (für Fertigungsaufträge) hat der ED/2010/6 somit einen weiten Anwendungsbedarf abzudecken.

Entsprechend ED/2010/6 ist hinsichtlich der Umsatz-, und in Folge auch Ergebnisrealisierung, in 5 Schritten vorzugehen:

1. Identifizierung von Verträgen
2. Identifizierung der Leistungsverpflichtungen
3. Bestimmung des Transaktionspreises
4. Verteilung des Transaktionspreises
5. Zeitpunkt der Ertragserfassung¹²¹

Betreffend Identifizierung von Verträgen (Schritt 1) sind im ED/2010/6 Bedingungen genannt, die eine Umsatzrealisierung gemäß ED/2010/6 zur Folge haben. Verträge, die nicht diese Bedingungen erfüllen, werden nicht als Verträge im Sinne von ED/2010/6 anerkannt.¹²²

¹¹⁹ Vgl. ED/2010/6. 86.

¹²⁰ Vgl. ebenda, 6.

¹²¹ Vgl. ebenda, IN9.

¹²² Vgl. ebenda, 10.

Wichtig ist hier auch die Bestimmung, dass bei beidseitig unerfüllten Verträgen, aus denen eine der Vertragsparteien ohne eine Vertragsstrafe aussteigen kann, eine Umsatzrealisierung gemäß den Vorgaben von ED/2010/6 nicht erfolgen darf.¹²³

Nach der Feststellung, ob gemäß ED/2010/6 ein Vertrag vorliegt oder nicht, hat die Segmentierung oder Zusammenfassung von Aufträgen zu erfolgen.¹²⁴ Diese Vorgehensweise ist ähnlich den derzeit geltenden IAS 11 Vorgaben und wird an dieser Stelle nicht weiter im Detail ausgeführt.

Im 2. Schritt sind die im Vertrag vereinbarten und separierbaren Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. ED/2010/6 nennt hier das Wort „distinct“¹²⁵, welches mit individuell, unterschiedlich, verschieden übersetzt werden kann.

Als „distinct“ gelten lt. ED/2010/6:

- Waren und Leistungen, die separat durch das Unternehmen verkauft werden,¹²⁶ oder
- Waren und Leistungen, die das Unternehmen separat verkaufen könnte, weil diese eine separate Funktion haben (einzeln oder mit anderen Waren und Leistungen zusammen einen Nutzen erfüllen) und eine eigene Gewinnmarge ausweisen.¹²⁷

Im 3. Schritt ist der Transaktionspreis zu bestimmen. Bei einem Fixpreisauftrag ist der Transaktionspreis der Vertragspreis. Bei variablen Preisen ist eine entsprechende Schätzung durchzuführen.¹²⁸

Hier gilt als Voraussetzung für eine Umsatzrealisierung, wie auch schon in den dzt. IAS Regelungen (IAS 18.14 (c)), dass der Transaktionspreis bzw. die Umsatzerlöse verlässlich geschätzt werden können.¹²⁹

Der 4. Schritt zur Umsatzrealisierung gemäß ED/2010/6 betrifft die Verteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen, wie sie im Schritt 2 identifiziert wurden. Es sind „stand-alone“ Verkaufspreise für die Waren und Leistungen der einzelnen Leistungsverpflichtungen festzulegen. Wenn es keine Preislisten gibt oder keine

¹²³ Vgl. ED/2010/6. 11.

¹²⁴ Vgl. ebenda, 13 und 15.

¹²⁵ Vgl. ebenda, 22.

¹²⁶ Vgl. ebenda, 23 a.

¹²⁷ Vgl. ebenda, 23 b.

¹²⁸ Vgl. ebenda, 36.

¹²⁹ Vgl. ebenda, 38.

vergleichbaren Waren und Leistungen die separat verkauft werden, dann sind entsprechende Schätzungen durchzuführen. Diese Schätzungen können sich

- an den erwarteten Kosten zuzüglich einer Marge, oder
- an evt. vorhandenem Marktwert

orientieren.

Diese „stand-alone“ Preise für die Waren und Leistungen der einzelnen Leistungsverpflichtungen sind bei Auftragserhalt festzulegen und dürfen nicht mehr abgeändert werden.¹³⁰

Im letzten Schritt, Schritt Nr. 5, kommt es zur eigentlichen Umsatzrealisierung. ED/2010/6 sieht dafür die Realisierung der Umsätze je erfüllter Leistungsverpflichtung vor.

Eine Leistungsverpflichtung gilt als erfüllt, wenn der Kunde die Verfügungsmacht („control“) über die Ware und/oder Leistung erlangt.¹³¹

Gemäß ED/2010/6 sind folgende Punkte ein Indikator, dass die Kontrolle auf den Kunden übergegangen ist:

- Der Kunde hat eine unbedingte Zahlungsverpflichtung. Das ist dann gegeben, wenn nur mehr das Verstreichen des Zahlungszieles die Fälligkeit der Rechnung auslöst.¹³²
- Der Kunde hat den rechtlichen Titel. Er entscheidet über den Gebrauch des Vertragsgegenstandes und erhält die Vorteile daraus. Er kann den Vertragsgegenstand auch verkaufen, tauschen oder belehnen.¹³³
- Der Kunde ist im physischen Besitz des Vertragsgegenstandes.¹³⁴
- Das Design oder die Funktion des Vertragsgegenstandes ist kundenspezifisch.¹³⁵

Wenn Waren oder Leistungen einer Leistungsverpflichtung fortlaufend erbracht und an den Kunden übergeben werden, dann hat ein Unternehmen die Umsatzrealisierung zu wählen, die den Leistungstransfer am besten darstellt.¹³⁶

¹³⁰ Vgl. ED/2010/6. 50 und 53.

¹³¹ Vgl. ebenda, 25.

¹³² Vgl. ebenda, 30 a.

¹³³ Vgl. ebenda, 30 b.

¹³⁴ Vgl. ebenda, 30 c.

¹³⁵ Vgl. ebenda, 30 d.

¹³⁶ Vgl. ebenda, 32.

Dazu können

- Output Methoden, wie z.B. die Umsatzrealisierung auf Basis produzierter Einheiten, oder
- Input Methoden, wie z.B. die Umsatzrealisierung auf Basis Kosten verbrauchter Ressourcen

zur Anwendung kommen.¹³⁷

4.3.2. Auswirkungen des ED/2010/6 auf ein Unternehmen im Anlagenbau:

Im Anlagenbau sind Fertigungsaufträge, sogenannte „Construction Contracts“ wie sie im dzt. geltenden IAS 11 Standard definiert sind, die absolut vorherrschende Auftragsart. Außer Ersatzteilaufträgen und Serviceaufträgen (z.B. für eine Reparatur) bilden Verträge zur Errichtung von Großmaschinen und Anlagen, die maßgeschneidert auf die Spezifikationen, Bedürfnisse und Wünsche des Kunden entworfen, konstruiert, gefertigt, geliefert, montiert und übergeben werden, die Geschäftstätigkeit eines Anlagenbauers ab. Wie ausgeführt, ist nach den derzeit gültigen Standards für den IFRS-Abschluss für solche Fertigungsaufträge die Realisierung der Umsätze (und Ergebnisse) nach dem Fertigstellungsgrad der Aufträge durchzuführen (POC-Methode).

Im Falle des Inkrafttretens des ED/2010/6 in unveränderter Form würden sich für ein Unternehmen im Anlagenbau entscheidende Änderungen ergeben. Die POC-Methode, wie sie in den dzt. noch gültigen IAS 11 Standards angeführt ist, würde abgeschafft werden. Eine Umsatzrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad der Aufträge wäre nicht mehr erlaubt. Umsätze dürfen nach ED/2010/6 nur mehr bei Übergang der Verfügungsmacht an den Kunden realisiert werden.

Die Auswirkungen der Abschaffung der POC-Methode wären enorm, wenn es nicht gelingt, eine POC-ähnliche Umsatzrealisierung auf Basis des ED/2010/6 zu erreichen. Umsätze und Ergebnisse des Unternehmens würden eine wesentlich höhere Volatilität erfahren, da Realisierungen erst bei Abschluss der Aufträge möglich wären, weil bei Fertigungsaufträgen im Anlagenbau sehr oft die Verfügungsmacht erst bei Übergabe/Abnahme der Anlage auf den Kunden übergeht. Das hat seine Ursache darin, dass das Unternehmen gegenüber dem Kunden die Gesamtverantwortung für die Leistungsverpflichtung hat, die im Falle eines Anlagenbauers die Verantwortung für die Übergabe einer vollständig funktionsfähigen Anlage gemäß den Vorgaben des Kunden

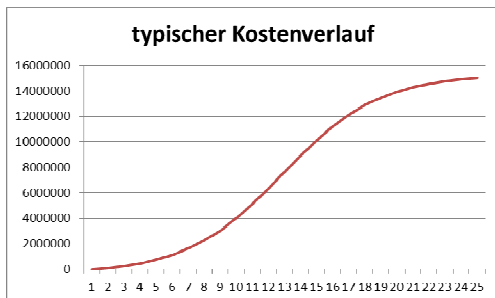
¹³⁷ Vgl. ED/2010/6. 33 a und b.

bedeutet. Und erst bei Abnahme, nach dem Leistungstest, kann feststehen, ob die Anlage die vertraglich festgelegten Eigenschaften und Leistungen erbringt und das Unternehmen (der Anlagenbauer) somit seine Gesamtverantwortung erfüllt hat.

Das Prozedere lt. ED/2010/6 kommt hinsichtlich der Umsatz- und Ergebnisrealisierung einer Vorgehensweise gemäß UGB sehr nahe. Die Auswirkungen soll das nachfolgende Beispiel verdeutlichen.

Eigenes Beispiel:

Ein Unternehmen produziert Großmaschinen für den Obertagebergbau (Anlagenbau). Der Kostenanfall je Projekt entspricht im Zeitverlauf (auflaufend) einer S-Kurve.



Für die Jahre 2011, 2012 und 2013 sind folgende Aufträge im Auftragsstand:

Auftrag	Beginn	Ende	Auftragswert in 1000 GE
Auftrag 1	vor 2011	Feb 12	11.800
Auftrag 2	vor 2011	Dez 11	17.000
Auftrag 3	vor 2011	Okt 11	12.000
Auftrag 4	Jan 11	Feb 12	9.900
Auftrag 5	Jul 11	Sep 12	18.000
Auftrag 6	Aug 11	Nov 12	11.500
Auftrag 7	Okt 11	Mrz 13	15.000
Auftrag 8	Mrz 12	Apr 13	15.000
Auftrag 9	Mai 12	Aug 13	12.800
Auftrag 10	Aug 12	nach 2013	8.000
Auftrag 11	Jan 13	nach 2013	19.000
Auftrag 12	Mrz 13	nach 2013	15.800
Auftrag 13	Jun 13	nach 2013	19.300
Auftrag 14	Dez 13	nach 2013	8.500

Nach IFRS, dzt. Regelung IAS 11, Anwendung von POC, ergeben sich folgende Umsatzrealisierungen für die Jahre 2011, 2012 und 2013:

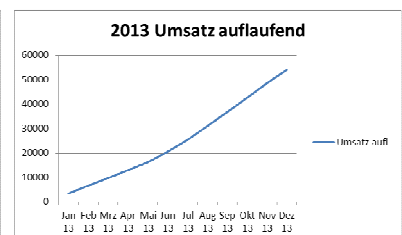
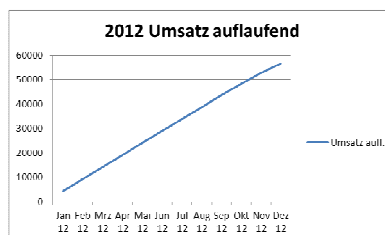
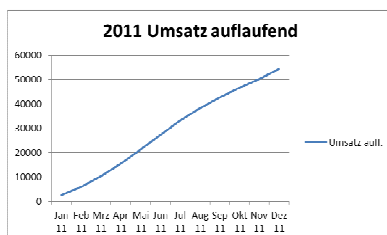


Abbildung 1: Umsatz auflaufend 2011
(beispielhaft nach IAS 11)
(Eigene Darstellung)

Abbildung 2: Umsatz auflaufend 2012
(beispielhaft nach IAS 11)
(Eigene Darstellung)

Abbildung 3: Umsatz auflaufend 2013
(beispielhaft nach IAS 11)
(Eigene Darstellung)

Im Vergleich dazu resultieren folgende Umsatzverläufe für die Jahre 2011, 2012 und 2013 bei Anwendung der Umsatzrealisierung nach ED/2010/6 (Wegfall der POC Methode):

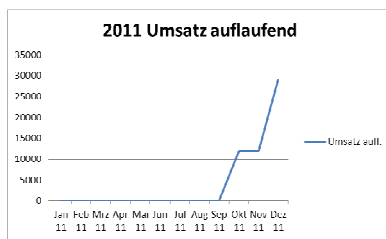


Abbildung 4: Umsatz auflaufend 2011
(beispielhaft nach ED/2010/6)
(Eigene Darstellung)

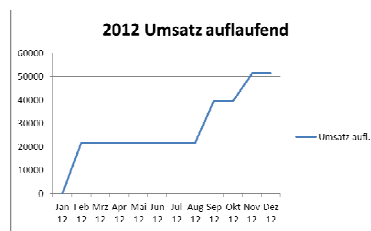


Abbildung 5: Umsatz auflaufend 2012
(beispielhaft nach ED/2010/6)
(Eigene Darstellung)

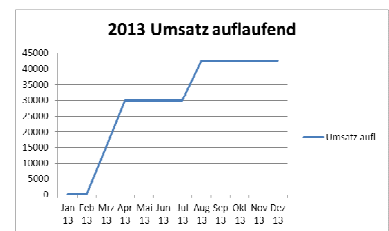


Abbildung 6: Umsatz auflaufend 2013
(beispielhaft nach ED/2010/6)
(Eigene Darstellung)

Es zeigt sich, dass der Umsatzverlauf nach IAS 11 wesentlich unregelmäßiger ausfällt.

Wenn man nun die Umsätze in Summe je Jahr betrachtet, dann ergibt sich folgendes Bild:

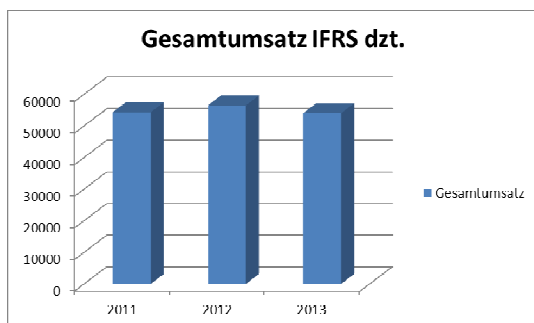


Abbildung 7: Gesamtumsatz nach IFRS (IAS 11)
(beispielhaft)
(Eigene Darstellung)

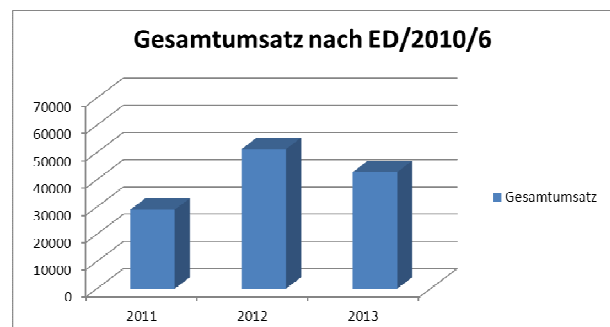


Abbildung 8: Gesamtumsatz nach ED/2010/6
(beispielhaft)
(Eigene Darstellung)

Hier wird deutlich, dass die Umsatzrealisierung nach ED/2010/6 wesentlich volatiler ist, als nach den dzt. gültigen IFRS-Regelungen (IAS 11).

Auftrag 2 hat einen Endtermin mit Dezember 2011. Wenn sich nun die Abnahme dieses Auftrages aus verschiedenen Gründen auf den Jänner 2012 verschiebt, dann hätte das nach dzt. IFRS Regelungen kaum eine Auswirkung auf den Gesamtumsatz im Jahr 2011, weil bei diesem Projekt bis zum Dezember 2011 bereits ein sehr hoher Realisierungsgrad gegeben ist und somit ein Großteil des Umsatzes ohnehin im Jahr 2011 realisiert wird.

Nach den Änderungen gemäß ED/2010/6 ergeben sich aber große Unterschiede. Da es keine Realisierung nach dem Fertigstellungsgrad gibt (aufgrund der Verschiebung des Übergangs der Verfügungsmacht in das nächste Jahr), rutscht der gesamte Wert des Auftrages 2 von 2011 in das folgende Jahr. Im Projektgeschäft kann das zu enormen Umsatzverschiebungen kommen (in diesem Beispiel wandern 17 Mio. GE Umsatz von 2011 nach 2012).

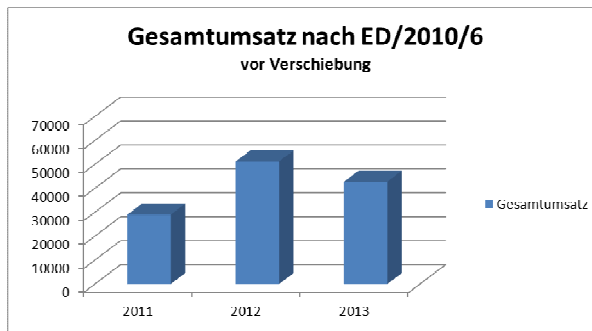


Abbildung 9: Gesamtumsatz nach ED/2010/6
vor Verschiebung Auftrag 2 (beispielhaft)
(Eigene Darstellung)

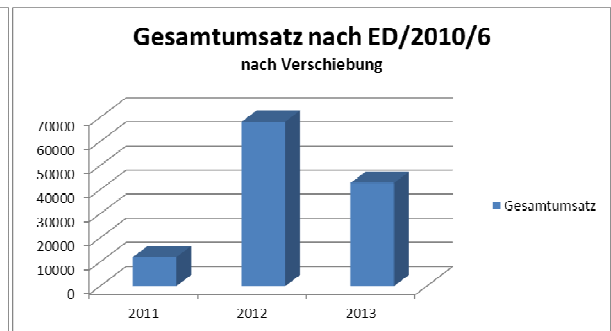


Abbildung 10: Gesamtumsatz nach ED/2010/6
nach Verschiebung Auftrag 2 (beispielhaft)
(Eigene Darstellung)

Aufgrund dieser gravierenden Auswirkungen stellt sich nun die Frage, ob der ED/2010/6 eine POC-ähnliche Umsatz- und Ergebnisrealisierung ermöglicht, um die Auswirkungen der Abschaffung der POC-Methode zu verringern.

Da ED/2010/6 eine Umsatz- und Ergebnisrealisierung je erfüllter Leistungsverpflichtung vorsieht (Übergang Verfügungsmacht), ist zu klären, ob ein Fertigungsauftrag in einzelne Leistungsverpflichtungen auf-geteilt werden kann, die bei Erreichung und Abschluss dieser Verpflichtungen einen Fertigstellungsgrad des Projektes so abbilden, dass es der POC-Methode (z.B. nach der Cost-to-Cost-Methode) möglichst nahe kommt.

Fertigungsaufträge im Anlagenbau haben in etwa folgende Phasen:

- Layout und Basiskonstruktion
- Detailkonstruktion
- Beschaffung
- Fertigung und Fertigungskontrolle
- Vormontage
- Transport
- Montage und Montageüberwachung
- Inbetriebnahme
- Tests
- Übergabe (Start der Gewährleistungszeit)

Eine Segmentierung eines Fertigungsauftrages in Leistungsverpflichtungen, die diese Phasen widerspiegeln, dürfte kein Problem darstellen. Auch ein entsprechender Transaktionspreis könnte den einzelnen, derart definierten Leistungsverpflichtungen zugeteilt werden.

Hier ergibt sich aber das Problem, dass die einzelnen Phasen nur dann als einzelne Leistungsverpflichtungen identifiziert werden können, wenn sie als „distinct“¹³⁸ gelten. Gemäß ED/2010/6 23a und b wären schon Layout und Basiskonstruktion sowie Detailkonstruktion nicht „distinct“, da diese Leistungsverpflichtungen aufgrund der Kundenbezogenheit (maßgeschneidert für den Kunden) durch das Unternehmen nicht separat verkauft werden oder auch nicht verkauft werden könnten, da sie für andere potentielle Kunden keinen Nutzen haben würden.

Ähnliches gilt dann für einzelne Teile des Produktes. Bei Anlagen werden immer wieder Komponenten eingesetzt, die auch für andere Anlagen Verwendung finden können (sogenannte Standardkomponenten wie z.B. Getriebe). Aber Stahlkonstruktionen für Anlagen sind ebenfalls auf den Kunden maßgeschneidert und somit nicht „distinct“ im Sinne des ED/2010/6.

Aus diesen Beispielen lässt sich erkennen, dass das Identifizieren von Leistungsverpflichtungen, die eine POC-ähnliche Umsatz- und Ergebnisrealisierung zulassen würden, ein schwieriges Unterfangen für einen Anlagenbauer für seine Fertigungsaufträge darstellt.

Die nächste Hürde, die es zu überwinden gilt ist, dass eine Umsatzrealisierung nach ED/2010/6 nur dann erfolgen darf, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über die einzelnen Leistungsverpflichtungen erhalten hat.¹³⁹ ED/2010/6 nennt dazu vier Voraussetzungen für den Übergang der Verfügungsgewalt. Drei davon sind unproblematisch erreichbar. Evt. sind aber entsprechende vertragliche Regelungen dazu nötig.

Eine der genannten Voraussetzungen, wonach der rechtliche Titel auf den Kunden übergegangen sein muss¹⁴⁰, wirft aber große Probleme auf.

Im Anlagenbau dominieren „turn-key“-Aufträge (schlüsselfertige Anlagen). Der Kunde erwartet eine vollfunktionsfähige Anlage, die seinen Anforderungen entspricht. Teile der Anlage sind für ihn nicht oder nur im geringen Ausmaß nutzbar. Der Kunde investiert meist eine enorme Summe für die Anlage und wird aufgrund dessen kein Risiko

¹³⁸ Vgl. ED/2010/6. 22.

¹³⁹ Vgl. ebenda, 30.

¹⁴⁰ Vgl. ebenda, 30 b.

eingehen. Er wird die Anlage nur übernehmen, wenn er sich sicher ist, dass sie seinen Ansprüchen und Vorgaben entspricht. Die Bestätigung dazu erhält er durch das Testen der Anlage, welches erst erfolgen kann, wenn die Anlage errichtet und in Betrieb genommen wurde. Somit sind Übernahmen von separaten Leistungsverpflichtungen (um zu einer POC-ähnlichen Umsatzrealisierung zu kommen) zu einer Anlage wahrscheinlich kaum beim Kunden durchsetzbar.

Der Übergang der Verfügungsmacht bedeutet nicht nur, dass Kontrolle, Eigentum und Titel auf den Kunden übergehen. Auch der direkte Nutzen und die Gewinne aus dem Nutzen müssen auf den Kunden übergehen.¹⁴¹ Der Kunde kann aus den oben erwähnten möglichen Leistungsverpflichtungen, die nötig wären, um eine POC-ähnliche Umsatzrealisierung durchzuführen, kaum Nutzen erzielen, es sei denn, er ist auch als Anlagenbauer (und somit Konkurrent) tätig. Diese Konstellation ist wohl sehr unwahrscheinlich.

ED/2010/6 regelt auch die Umsatzrealisierung für einen „continuous transfer of goods“. Wie bereits erwähnt, würde in diesem Fall eine Umsatzrealisierung zu wählen sein, die den Leistungstransfer am besten darstellt.¹⁴² Ein kontinuierlicher Leistungsübergang könnte bei Fertigungsaufträgen aufgrund der Kundenspezifität der Anlage argumentiert werden. Allerdings ist in den meisten Fertigungsaufträgen für Anlagen der Übergang von Risiko und Eigentum und somit des Titels separat geregelt und zielt fast immer auf die gesamte Anlage ab.

Mittels vertraglicher Regelungen gibt es aber aus diesem „continuous transfer of goods“ Möglichkeiten, evt. einen Teil des Umsatzes vor Abnahme der Anlage zu realisieren. Dazu bedarf es aber der Zustimmung des Kunden.

Da der ED/2010/6 mittlerweile durch einen weiteren Exposure Draft (ED/2011/6) ersetzt wurde und somit nicht in Kraft treten wird, wird hier auf diese möglichen vertraglichen Regelungen nicht eingegangen.

¹⁴¹ Vgl. ED/2010/6. 30 b.

¹⁴² Vgl. ebenda, 32.

4.4. Zweiter Entwurf zur Änderung der Umsatzrealisierung nach IFRS:

4.4.1. Grundlagen des ED/2011/6:

Auf den ED/2010/6 haben IASB und FASB ca. 1.000 Kommentierungen und Stellungnahmen erhalten.¹⁴³

Auf Basis dieser Kommentierungen wurde der Exposure Draft überarbeitet und unter der Bezeichnung ED/2011/6 im November 2011 veröffentlicht. Wieder mit der Aufforderung zur Kommentierung (bis März 2012).¹⁴⁴

Aufgrund der Wichtigkeit der Umsatzrealisierung für alle Unternehmen haben sich IASB und FASB entschlossen, auch den aufgrund der ersten Kommentierungen überarbeiteten Exposure Draft ebenfalls zur Begutachtung und Stellungnahme zu veröffentlichen, obwohl das nicht unbedingt erforderlich wäre.¹⁴⁵

Die wesentlichen Änderungen im Vergleich zu ED/2010/6 sind:

- Vertragsaufteilung in abgrenzbare Leistungsverpflichtungen;
- Konkretisierung des Kontrollübergangs;
- Verteilung des Veräußerungspreises auf abgrenzbare Teilpflichten:
Wiedereinführung der Residualmethode;
- Kontrollübergang bei Lizenzen;
- Anwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen;
- Behandlung von Vertragsanbahnungskosten;
- Barwert;
- Handhabung von Gewährleistungen.¹⁴⁶

4.4.1.1. Vertragsaufteilung in abgrenzbare Leistungsverpflichtungen:

Unverändert zum ED/2010/6 müssen Leistungsverpflichtungen „distinct“ (separierbar) sein, um als separate Leistungsverpflichtung berücksichtigt werden zu können. Der überarbeitete Exposure Draft ED/2011/6 inkludiert nun eine Ausnahmeregelung wie folgt:

¹⁴³ Vgl. ED/2011/6. IN6.

¹⁴⁴ Vgl. ebenda, S. 2.

¹⁴⁵ Vgl. ebenda, IN5.

¹⁴⁶ Vgl. Wüstemann J./Wüstemann S. (2011), S. 3117.

Waren oder Leistungen sind als gemeinsame Leistungsverpflichtung anzusehen (und somit nicht „distinct“), wenn eines der beiden folgenden Kriterien zutrifft:

- Waren und Leistungen, die gemeinsam verkauft werden sind derart zusammenhängend, dass sie bei Lieferung an den Kunden einer signifikanten Installation bedürfen, um dem zu entsprechen, was der Kunde bestellt hat.
- Die Waren und Leistungen, die gemeinsam verkauft werden, sind stark modifiziert oder an den Kunden angepasst, um den Vertrag zu erfüllen.¹⁴⁷

Für einen Fertigungsauftrag bedeutet das, dass einzelne Bauleistungen, die von Subunternehmern erfüllt werden als Einheit zu bilanzieren sind, wenn die Überwachung und Koordination durch den Generalunternehmer (Bauherrn) wesentlich ist und dieser das Gesamtfunktionsrisiko trägt.¹⁴⁸

4.4.1.2. Konkretisierung des Kontrollübergangs:

Bei den Änderungen zum Kontrollübergang wird zwar der Übergang der Verfügungsmacht („transfer of control“) als Zeitpunkt der Vertragserfüllung und somit Zeitpunkt der Umsatzrealisierung für die betreffende Leistungsverpflichtung bestätigt. Dieses „control“ Prinzip als alleiniges Kriterium zur Festlegung des Zeitpunktes der Umsatzrealisierung hätte jedoch für Dienst- und Fertigungsaufträge nur insofern Anwendung finden können, als dass diese dann erst bei Vertragsende mit Umsatz und Ergebnis zu erfassen gewesen wären.¹⁴⁹

Wie bereits erwähnt, hätte das der Umsatz- und Ergebnisrealisierung im UGB entsprochen, mit wesentlich volatileren Kennzahlen.

Zurückzuführen ist die nun im ED/2011/6 erfolgte Änderung auf die Sorge der Bauindustrie, dass sie aufgrund des ED/2010/6 von der Umsatzrealisierung nach Leistungsfortschritt (Percentage of Completion Method) auf die Umsatzrealisierung bei Abnahme der Leistungsverpflichtung (completed Contract Method) umsteigen müssen.¹⁵⁰

Im ED/2011/6 wird nun explizit in zeitraum- und zeitpunktbezogene Leistungen unterschieden.¹⁵¹

Ein neu eingeführter Kriterienkatalog für zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen ist so gestaltet, dass faktisch alle Dienst- und Werkverträge und somit Fertigungsaufträge erfasst werden.¹⁵²

¹⁴⁷ Vgl. ED/2011/6. 29.

¹⁴⁸ Vgl. ebenda, BC79.

¹⁴⁹ Vgl. Wüstemann J. / Wüstemann S. (2011), S. 3117 und 3118.

¹⁵⁰ Vgl. ED/2011/6.BC87.

¹⁵¹ Vgl. Wüstemann J. / Wüstemann S. (2011), S. 3118.

¹⁵² Vgl. ebenda, S. 3118.

Demnach überträgt ein Unternehmen die Verfügungsmacht („control“) an den Kunden in einem Zeitraum, wenn:

- ein Vermögenswert (z.B. work in progress) geschaffen wird, über den der Kunde die Verfügungsmacht hat, oder
- kein Vermögenswert geschaffen wird, welcher alternativ an Dritte verkauft werden könnte und einer der folgenden Punkte zutrifft:
 - Der Kunde erhält mit den erbrachten Leistungen einen Nutzen; oder
 - Die bis dato erbrachte Leistung des Unternehmens müsste nicht neu erbracht werden, wenn ein anderes Unternehmen die Leistung vollenden müsste; oder
 - Das Unternehmen hat einen Anspruch auf Zahlung für die erbrachte Leistung.¹⁵³

Neben der Klarstellung bzw. Erweiterung zu zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen und damit quasi zur Beibehaltung der Möglichkeiten einer Umsatzrealisierung nach Leistungsfortschritt, weist ED/2011/6 auch Änderungen bei den zeitpunktbezogenen Leistungsverpflichtungen auf.

Grundsätzlich wird die Annahme getroffen, dass Leistungsverpflichtungen zeitpunktbezogen sind, wenn sie nicht die Kriterien einer zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtung erfüllen.¹⁵⁴

Darüber hinaus wurde die Auflistung der Kriterien, welche bei Vorliegen auf den Übergang der Verfügungskontrolle bei zeitpunktbezogenen Leistungsverpflichtungen hinweisen, wie folgt abgeändert:

- Das Kriterium, dass ein Kontrollübergang gegeben sei, wenn eine Leistungsverpflichtung eine hohe Kundenspezifität aufweist und somit nicht alternativ für einen Dritten einen Nutzen bringen kann, wurde für die Identifikation bei zeitpunktbezogenen Leistungsverpflichtungen gestrichen.¹⁵⁵
- Ein neu hinzugefügtes Kriterium ist das „risks and rewards of ownership of asset“. Demzufolge ist der Übergang der Kontrolle für eine Leistungsverpflichtung dann gegeben, wenn Risiko und Nutzen aus der Erbringung der Leistungsverpflichtung auf den Kunden übergegangen sind.¹⁵⁶

¹⁵³ Vgl. ED/2011/6. 35 b.

¹⁵⁴ Vgl. ebenda, 37.

¹⁵⁵ Vgl. Wüstemann J. / Wüstemann S. (2011), S. 3118.

¹⁵⁶ Vgl. ED/2011/6. 37.d.

- Ebenfalls als Indikator für den Übergang der Verfügungskontrolle bei zeitpunktbezogenen Leistungsverpflichtungen neu hinzugekommen ist die Abnahme („Acceptance“).¹⁵⁷

Das Recht zur Zahlung, der Übergang des rechtlichen Titels und der Besitzübergang sind unverändert genannte Indikatoren für den Übergang der Verfügungskontrolle auf den Kunden.¹⁵⁸

4.4.1.3. Verteilung des Veräußerungspreises auf abgrenzbare Teilpflichten:

Unter den Methoden zur Verteilung des Transaktionspreises auf die einzeln abgegrenzten Leistungsverpflichtungen findet sich nun im ED/2011/6 auch die Residual Methode als weitere Möglichkeit. Demnach ist es erlaubt, einen Transaktionspreis („stand alone selling price“) für eine abgegrenzte Leistungsverpflichtung derart zu ermitteln, dass vom gesamten Transaktionspreis jene abgezogen werden, die bereits problemlos ermittelt werden konnten. Diese Vorgehensweise wird für Leistungsverpflichtungen akzeptiert, deren Verkaufspreis variabel oder unsicher ist. Als variabel wird in diesem Zusammenhang ein Verkaufspreis genannt, wenn ein und dieselbe Leistungsverpflichtung an verschiedene Kunden mit verschiedenen Preisen verkauft wird. Als unsicher gilt ein Verkaufspreis, wenn die Leistungsverpflichtung noch nicht an einen Kunden verkauft wurde und somit keine Referenz gegeben ist.¹⁵⁹

4.4.1.4. Kontrollübergang bei Lizenzen:

Bei Lizenzen und bei Nutzung von immateriellen Gütern erfolgt der Übergang der Verfügungskontrolle zeitpunktbezogen.¹⁶⁰

Die Nutzung von Lizenzen würde aber durchaus die Kriterien für zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen erfüllen,¹⁶¹ wie z.B. das Kriterium, dass der Kunde, gleichzeitig zur Leistungserbringung durch das Unternehmen, einen Nutzen aus dieser Leistungserbringung erhält und diese Leistungsverpflichtung bereits konsumieren kann.

¹⁵⁷ Vgl. ED/2011/6. 37.e.

¹⁵⁸ Vgl. ebenda, 73 a – c.

¹⁵⁹ Vgl. ebenda, 73 c.

¹⁶⁰ Vgl. ebenda, B34.

¹⁶¹ Vgl. Wüstemann J. / Wüstemann S. (2011), S. 3118.

4.4.1.5. Anwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen:

Im Zusammenhang mit der Möglichkeit, eine Umsatzrealisierung für Leistungsverpflichtungen auch zeitraumbezogen durchzuführen, enthält der ED/2011/6 gegenüber dem ED/2010/6 nun auch genauere Bestimmungen zur Anwendung von Drohverlustrückstellungen.

Lt. ED/2010/6 müssen Rückstellungen aus sogenannten „onerous performance obligations“ entsprechend offengelegt werden. „Onerous performance obligations“ sind Leistungsverpflichtungen, bei denen der Verkaufspreis der Leistungsverpflichtung geringer ist, als die dazugehörigen Kosten und somit daraus ein Verlust resultiert.¹⁶²

Gemäß ED/2011/6 sind für derartige Verluste dann Rückstellungen zu bilden, wenn diese aus einer zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtung stammen, die über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht wird.¹⁶³

4.4.1.6. Behandlung von Vertragsanbahnungskosten:

Vertragsanbahnungskosten, die anfallen, wenn man einen Auftrag erhält, und die nicht anfallen, wenn man den Auftrag nicht erhält (z.B. Verkaufsprovision) sind dann anzusetzen, wenn davon ausgegangen werden kann, dass diese Kosten kompensiert werden.¹⁶⁴ Das ist z.B. dann der Fall, wenn diese Kosten in der Preiskalkulation des Vertragspreises berücksichtigt wurden.

4.4.1.7. Barwert:

Im ED/2010/6 ist bereits erwähnt, dass der Transaktionspreis für eine Leistungsverpflichtung mit dem Barwert („time value money“) anzusetzen ist, sofern der Vertrag eine bedeutende Finanzierungsponente aufweist (z.B. wenn Zahlungen im Vergleich zum Leistungstransfer an den Kunden wesentlich früher oder wesentlich später erfolgen).¹⁶⁵

ED/2011/6 konkretisiert diese Richtlinie, wonach es das Ziel ist, dass der „cash selling price“ einer Leistungsverpflichtung als Transaktionspreis anzusetzen ist. Also jener Preis, den der Kunde bei Transfer der Leistungsverpflichtung zu bezahlen hätte¹⁶⁶ und nicht jener, der evt. Monate später zu bezahlen ist und eine Finanzierung darstellt.

¹⁶² Vgl. ED/2011/6. 87.

¹⁶³ Vgl. ebenda, 86.

¹⁶⁴ Vgl. ebenda, 94.

¹⁶⁵ Vgl. ED/2010/6. 44 und 45.

¹⁶⁶ Vgl. ED/2011/6. 58.

Für den Fall, dass Leistungstransfer und Zahlung nicht mehr als 1 Jahr auseinanderliegen, muss der Transaktionspreis für die Leistungsverpflichtung nicht auf den „fair value“ angepasst (abgezinst) werden.¹⁶⁷

4.4.1.8. Handhabung von Gewährleistungen bezüglich separater Leistungsverpflichtungen:

Diesbezüglich ist bereits in ED/2010/6 angeführt, dass normale Gewährleistungsverpflichtungen nicht als separate Leistungsverpflichtung gelten und somit nicht mit einem separaten Transaktionspreis zu versehen sind.¹⁶⁸

Verlängerte Garantien und Garantien, die separat gekauft werden können, sind aber als separate Leistungsverpflichtung anzusetzen und zu bepreisen.¹⁶⁹

ED/2011/6 führt diese Bestimmungen detaillierter aus und legt fest, dass im Falle von kombinierten Gewährleistungen, also normale Gewährleistungsverpflichtungen (s.g. „assurance type warranty“) und Gewährleistungsverpflichtungen die über normale Verpflichtungen hinausgehen und solche, die separat gekauft werden können (s.g. „service-type warranty“), bei fehlender Unterscheidungsmöglichkeit die gesamte Gewährleistungsverpflichtung als separate Leistungsverpflichtung anzusetzen ist.¹⁷⁰

Neben diesen wesentlichen Änderungen im Vergleich zum ED/2010/6 enthält der ED/2011/6 weitere Klarstellungen, Beispiele und Ergänzungen, die sich aus den zahlreichen Kommentaren als Antwort auf ED/2010/6 ergeben haben. Z.B. wurden die umfangreichen Anhangangaben für Zwischenabschlüsse unterschiedlich kommentiert. Seitens der Bilanzierer sind diese Anhangangaben zu umfangreich und Kosten/Nutzen würden nicht in einem passenden Verhältnis zueinander stehen. Andererseits haben jene, die Abschlüsse auswerten, die Verpflichtung zu umfangreichen Anhangangaben begrüßt. Im ED/2011/6 stellen nun IASB und FASB klar, dass die Listen der genannten Anhangangaben immer auf Basis der Wesentlichkeit abgearbeitet werden sollen. Informationen, die nicht wesentlich sind, müssen nicht in die Anhangangaben einfließen, auch wenn sie in den Auflistungen lt. ED/2011/6 genannt sind.¹⁷¹

¹⁶⁷ Vgl. ED/2011/6. 60.

¹⁶⁸ Vgl. ED/2010/6. B17.

¹⁶⁹ Vgl. ebenda, B18b.

¹⁷⁰ Vgl. ED/2011/6. B14.

¹⁷¹ Vgl. ebenda, BC248.

4.4.2. Auswirkungen des ED/2011/6 auf ein Unternehmen im Anlagenbau:

Die gravierenden Auswirkungen, die sich für ein Unternehmen im Anlagenbau, dessen Geschäftstätigkeit vor allem durch Fertigungsaufträge im Sinne des dzt. geltenden IAS 11 geprägt ist, durch den ED/2010/6 ergeben hätten, sind durch den ED/2011/6 fast wieder rückgängig gemacht. Der ED/2010/6 hätte die faktische Abschaffung der Umsatzrealisierung nach Fertigstellungsgrad (POC-Methode) bedeutet.

Der ED/2011/6 bietet nun aber zusätzliche Kriterien zur Bestimmung, wann eine Leistungsverpflichtung über einen längeren Zeitraum zu erfüllen und somit der Umsatz während dieses Zeitraumes zu erfassen ist.¹⁷²

Gemäß diesen Kriterien erfüllt ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung,

- a) wenn das Unternehmen einen Vermögenswert schafft oder aufwertet, über den der Kunde bereits die Verfügungsmacht hat oder¹⁷³
- b) wenn das Unternehmen keinen Vermögenswert schafft, der separat verkauft werden kann und
 - o der Kunde mit den erbrachten Leistungen einen Nutzen erhält und diesen Nutzen konsumieren kann; oder
 - o die erbrachten Leistungen des Unternehmens von Dritten nicht neu erbracht werden müssten, wenn es zu einer Übertragung des Vertrages auf einen Dritten käme; oder
 - o das Unternehmen als Leistungserbringer einen Vergütungsanspruch besitzt.¹⁷⁴

Punkt a) könnte dann erfüllt werden, wenn die Leistungsverpflichtung vom Kunden abgenommen wird. Aufgrund der Gesamtverantwortung des Unternehmens zur Lieferung einer vollständig funktionsfähigen Anlage gemäß den Spezifikationen des Kunden besteht im Anlagenbau das Problem, dass Anlagen meist nur als Gesamtanlagen abgenommen werden und nicht einzelne, vom Unternehmen identifizierte separate Leistungsverpflichtungen. Somit ist Punkt a) aufgrund der Neuregelungen nach ED/2011/6 für ein Unternehmen im Anlagenbau nicht geeignet, um eine Umsatzrealisierung nach Fortschritt anwenden zu dürfen.

Im Anlagenbau werden meist für den Kunden maßgeschneiderte Produkte und Leistungen erbracht, die aufgrund dieser Kundenspezifität nicht alternativ an Dritte

¹⁷² Vgl. ED/2011/6. 35.

¹⁷³ Vgl. ebenda, 35a.

¹⁷⁴ Vgl. ebenda, 35b.

verkauft werden können. Somit ist Punkt b) für ein Unternehmen im Anlagenbau im Prinzip aufgrund der Natur des Anlagenbaus eigentlich vorgegeben.

Zusätzlich zu Punkt b) muss aber mindestens ein Punkt der drei genannten Unterpunkte erfüllt sein:

1. Dass ein Kunde bei Design, Konstruktion, Fertigung, Lieferung, Montage, Inbetriebnahme, Tests und Abnahme einer Anlage schon vor der Abnahme einen Nutzen hat, könnte damit argumentiert werden, dass der Kunde im Fall des Falles die einzelnen Schritte zur Entstehung einer Gesamtanlage von einem Dritten fertigstellen lassen könnte und dabei die bereits erbrachten Leistungen Verwendung finden können. Weiters sind bei Anlagen auch seitens des Kunden oft Leistungen erforderlich, die er selbst erbringen kann oder von anderen Lieferanten zukaft. Für diese Leistungen können das Design und die Konstruktion beispielsweise die nötigen Basisangaben liefern, damit der Kunde seine Leistungen durchführen kann (etwa bei der Herstellung von Fundamenten, die der Kunde selbst durchführt, die aber auf Basis der Gewichte der Anlage des Unternehmers auszuführen sind). Diesbezüglich lässt sich argumentieren, dass der Kunde schon vom Design und von der Konstruktion des Unternehmens einen Nutzen zieht.
2. Dieser Punkt ist im Anlagenbau meist einfach zu erfüllen. Anlagen werden aufgrund der Spezifikationen und Vorgaben des Kunden ausgeführt. Wenn es zu einer Übertragung von einem Unternehmen auf ein anderes Unternehmen kommt, dann kann das andere Unternehmen meist nahtlos an die erbrachten Leistungen des ersten Unternehmens anschließen, ohne diese Leistungen umfangreich ändern zu müssen.
3. Sehr oft finden sich in Fertigungsaufträgen von Anlagenbauern sogenannte Termination-Klauseln. Darin ist geregelt, welche Vergütungen das Unternehmen oder auch der Kunde erhält, wenn eine der beiden Vertragsparteien den Vertrag beendet. Allein aus Risikosicht wird jedes Unternehmen bestrebt sein, hier eine Klausel zu verankern, wonach zumindest die erbrachten Leistungen entsprechend bezahlt werden, wenn der Kunde den Vertrag kündigt. Bei Bestehen einer derartigen Klausel ist dieser Punkt im Anlagenbau einfach zu erfüllen.

Für ein Unternehmen im Anlagenbau ist somit eine Argumentation betreffend des Vorliegens von zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen keine große Hürde und somit ist daher die Basis für eine Teilgewinnrealisierung nach Projektfortschritt ähnlich der früheren POC-Methode gegeben.

ED/2011/6 gibt bezüglich der Teilgewinnrealisierung keine Vorgaben über zu verwendende Methoden, allerdings hat das Unternehmen auch keine komplett freie Wahlmöglichkeit. Das Unternehmen muss eine Methode zur Messung des Fortschritts wählen, die mit dem übergeordneten Ziel des ED/2011/6 konform geht, den Fortschritt so abzubilden, dass er dem Transfer der Leistungen und somit auch der Leistungserbringung des Unternehmens am besten entspricht.¹⁷⁵

Die gewählte Methode ist konsistent anzuwenden und gilt für alle ähnlichen Verträge.¹⁷⁶

Gemäß ED/2011/6 sind für die Messung des Fortschritts Output- und Inputmethoden erlaubt. Wobei IASB und FASB die Outputmethoden bevorzugen, da diese den Wert der Waren und Leistungen, die an den Kunden transferiert werden, direkt messen und somit besser geeignet sind, den Fortschritt gemäß dem Transfer der Leistungen darzustellen.¹⁷⁷

Im ED/2011/6 wird in den „Basis for Conclusions on Exposure Draft November 2011“ explizit angeführt, dass Outputmethoden vor allem für Fertigungsaufträge (Design und Fertigung) weniger geeignet erscheinen.¹⁷⁸

Für ein Unternehmen ist es deshalb enorm wichtig, eine geeignete Methode zur Messung des Fortschritts zu finden. In gewisser Weise wird der Unternehmer dazu aufgefordert, die dzt. verwendete Methode auf Eignung für ED/2011/6 zu prüfen, denn lt. ED/2011/6 muss das Unternehmen in den umfangreichen Anhangangaben entsprechende Auskunft über die verwendeten Methoden erteilen.¹⁷⁹

Nicht unwesentlich ist hier anzumerken, dass IASB und FASB die Verwendung der Cost-to-Cost-Methode kritisch beurteilen, weil in der Cost-to-Cost-Kalkulation die Kosten der Waren und Leistungen berücksichtigt werden und somit eine zu hohe Realisierung von Umsatz und Ergebnis erfolgen könnte.¹⁸⁰

Allerdings sind im ED/2011/6 unter Punkt 44 als Beispiele für Inputs, die zur Messung des Fortschritts herangezogen werden können, neben Personalstunden, eingesetzten Ressourcen, Maschinenstunden und Zeitablauf auch die angefallenen Kosten erwähnt und somit eine Cost-to-Cost-Methode nicht ausgeschlossen.¹⁸¹

¹⁷⁵ Vgl. ED/2011/6. BC114.

¹⁷⁶ Vgl. ebenda, BC115.

¹⁷⁷ Vgl. ebenda, BC118.

¹⁷⁸ Vgl. ebenda, BC118.

¹⁷⁹ Vgl. ebenda, 109.

¹⁸⁰ Vgl. ebenda, BC122.

¹⁸¹ Vgl. ebenda, 44.

Um die möglichen Mängel von Inputmethoden zu reduzieren, müssen Unternehmen jene Effekte eliminieren, die zu einer Verzerrung des Fertigungsfortschrittes führen können. Als Beispiele dafür werden angeführt:

Kosten von

- verschwendetem Material und
- Arbeit oder anderer Ressourcen, die zwar für die Vertragserfüllung nötig sind, aber nicht im Preis des Vertrages berücksichtigt wurden.¹⁸²

Für die Unternehmen wird die Eliminierung derartiger Effekte eine gewisse Herausforderung darstellen. Dazu ist nicht nur eine vollständige und detaillierte Verkaufskalkulation inklusive sämtlicher Nebenrechnungen und -informationen (z.B. Ressourcenbedarf, geplante Arbeitsstunden...) erforderlich, sondern auch ein entsprechendes Wissen um die aktuellen Kosten und die Möglichkeit, derartige Effekte überhaupt aus den aktuellen Kosten herausrechnen zu können. Das alleinige Abstellen auf die Ist-Kosten lt. Buchhaltungssystem wird diesen Erfordernissen nicht entsprechen.

Aufgrund der Tatsache, dass ED/2011/6 eine Umsatzrealisierung (und somit auch Ergebnisrealisierung) für zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen im Ausmaß der erbrachten Leistungen zulässt und somit eine POC-ähnliche Realisierung möglich ist, sind die Auswirkungen der geplanten Änderung der Umsatzrealisierung nach IFRS für ein Unternehmen im Anlagenbau wesentlich weniger gravierend, als es durch den ursprünglichen Entwurf (ED/2010/6) der Fall gewesen wäre.

Einige der folgenden Änderungen sind aber auch für den Anlagenbau von Bedeutung:

Der Ansatz des Transaktionspreises zum „fair value“: Im Anlagenbau kommt es nicht selten zu Zahlungsbedingungen, bei denen Zahlungen und Leistungstransfer zeitlich erheblich von-einander abweichen und man von Finanzierungen spricht.

Zwar ist es auch nach den dzt. Regelungen (IAS 18.11) nötig, Umsatzerlöse mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen¹⁸³, die neuen Regelungen nach ED/2011/6 sind jedoch dahingehend konkreter, als dass es Zeitangaben gibt, ab wann man von Finanzierungen in diesem Zusammenhang spricht. Sofern die Zeitspanne zwischen Transfer der vertraglichen Leistungen und Zahlung des Kunden (der vollen Summe oder eines substantiellen Betrages) ein Jahr nicht übersteigt, muss keine Abzinsung des

¹⁸² Vgl. ED/2011/6. 45.

¹⁸³ Vgl. IDW (2011), S. 425.

Auftragswertes erfolgen und der Transaktionspreis kann dem Auftragswert entsprechen.¹⁸⁴

Neben dem „fair value“ als Ansatz müssen bei der Bestimmung des Transaktionspreises auch Bestandteile wie Nachlässe, Rabatte, Boni, Pönalen und ähnliches berücksichtigt werden.¹⁸⁵ Einige dieser Positionen sind zu schätzen und liegen somit im Ermessen des bilanzierenden Unternehmens. Wichtig ist jedoch die Berücksichtigung im Transaktionspreis. Dass Nachlässe zu einem niedrigeren Transaktionspreis führen, ist auch nach den dzt. gültigen Vorschriften Faktum.¹⁸⁶

Gemäß ED/2011/6 müssen aber auch Vertragsstrafen in der Schätzung des Transaktionspreises berücksichtigt werden.¹⁸⁷ Wohingegen nach derzeit noch gültigen Regelungen für mögliche Vertragsstrafen Rückstellungen zu bilden sind.¹⁸⁸

Neben den dargestellten wichtigsten Auswirkungen des ED/2011/6 auf den Anlagenbau wirken sich aber auch folgende Änderungen auf ein Unternehmen im Anlagenbau aus:

- Gewährleistungen (warranties): Normale Gewährleistungsverpflichtungen gelten nicht als separate Leistungsverpflichtung und sind somit nicht mit einem separaten Transaktionspreis zu versehen.¹⁸⁹
Verlängerte Garantien und Garantien, die separat gekauft werden können, sind als separate Leistungsverpflichtung anzusetzen und zu bepreisen.¹⁹⁰
- Rückgaberechte (rights of return): Für den Fall, dass ein Unternehmen dem Kunden ein Rückgaberecht einräumt, darf nur der Teil des Umsatzes als Transaktionspreis angesetzt werden, der erwartungsgemäß nicht zurückgegeben wird.¹⁹¹
- Einbringlichkeit der Forderungen (collectability): kurzfristige Forderungen sind künftig bei Wertberichtigungen nicht gesondert als Aufwand in der Erfolgsrechnung auszuweisen, sondern offen von den Umsatzerlösen abzuziehen.¹⁹²
- Belastende Verträge (onerous contracts): Für eine Leistungsverpflichtung, die zeitraumbezogen für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht wird und bei

¹⁸⁴ Vgl. ED/2011/6. 60.

¹⁸⁵ Vgl. ebenda, 53.

¹⁸⁶ Vgl. IDW (2011), S. 415.

¹⁸⁷ Vgl. ED/2011/6. 53.

¹⁸⁸ Vgl. Grote/Hold/Pilhofer (2012), S. 172.

¹⁸⁹ Vgl. ED/2010/6. B17.

¹⁹⁰ Vgl. ebenda, B18b.

¹⁹¹ Vgl. ED/2011/6. B3 und B5.

¹⁹² Vgl. Grote/Hold/Pilhofer (2012), S. 108.

der die Kosten dieser Leistungsverpflichtung den Transaktionspreis übersteigen, ist eine Rückstellung zu bilden.¹⁹³

Ähnlich ist die derzeit gültige Regelung (IAS 11.36) wonach ein Verlust sofort und in voller Höhe im Aufwand zu erfassen ist.¹⁹⁴ Unter IAS 37.66 ist vermerkt: „Hat ein Unternehmen einen belastenden Vertrag, ist die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten.“¹⁹⁵

Wichtig ist allerdings, dass die Regelungen des ED/2011/6 auf die einzelnen (separierbaren) Leistungsverpflichtungen abstellen und dass von Bedeutung ist, wenn ein Auftrag in mehrere Leistungsverpflichtungen aufgeteilt wird.

Für einen Anlagenbauer wird aber meist der gesamte Vertrag eine Leistungsverpflichtung darstellen (wie bereits ausgeführt).

- Anhangangaben (disclosures): Die lt. ED/2011/6 geforderten Anhangangaben übersteigen quantitativ und qualitativ die dzt. nötigen Anhangangaben lt. IAS 18.35 f. und IAS 11.39 ff.¹⁹⁶

5. Kritische Würdigung:

5.1. Vergleich IFRS zu UGB:

Wie ausgeführt, unterscheiden sich Umsatz- und Ergebnisrealisierung für Fertigungsaufträge nach dzt. IFRS sehr wesentlich von der Realisierung nach UGB. Die Unterschiede wirken sich nicht nur auf die Fertigungsaufträge selbst aus, sondern können auch Folgen für das Unternehmen als Ganzes haben (vor allem dann, wenn wie bei Anlagenbauern hauptsächlich Fertigungsaufträge die Tätigkeiten des Unternehmens abbilden).

5.1.1. Volatilität:

Auf Basis des Vorsichtsprinzips werden im UGB Umsätze und Ergebnisse erst dann realisiert, wenn die Gewinne verwirklicht sind. Bei einem Großteil der Fertigungsaufträge, vor allem bei schlüsselfertigen Anlagen im Anlagenbau, ist das bei Abnahme durch den Kunden der Fall. Demnach werden gemäß UGB Umsatz und Ergebnis eines Fertigungsauftrages bei Abschluss dieses Auftrages realisiert. Bis zu diesem Zeitpunkt darf es zu keiner Realisierung kommen. Die Umsatz- und Ergebnisrealisierung für einen derartigen Fertigungsauftrag (schlüsselfertige Anlage) mit einer Laufzeit von 2 Jahren (von Auftrags-

¹⁹³ Vgl. ED/2011/6. 86.

¹⁹⁴ Vgl. IDW (2011), S. 291.

¹⁹⁵ Vgl. ebenda, S. 931.

¹⁹⁶ Vgl. Grote/Hold/Pilhofer (2012), S. 109.

inkrafttreten bis zur Abnahme durch den Kunden) stellt sich dann beispielhaft wie folgt dar:

Realisierung nach UGB:

Annahmen:

- Auftragswert 1000 GE
- **Kosten** 800 GE
- Gewinn 200 GE
- Laufzeit 2 Jahre
- Kostenanfall: S-förmig (geringe Kosten zu Beginn bei Design und Konstruktion, hohe Kosten bei Fertigung und Auslieferung (=Mitte der S-Kurve) und wiederum vergleichsweise geringe Kosten gegen Ende des Auftrages für Montage gefolgt von Inbetriebnahme und Tests).

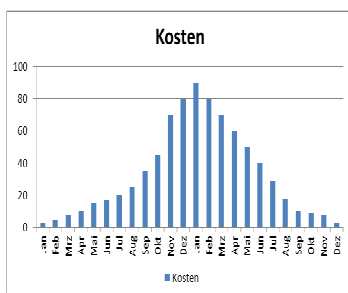


Abbildung 11: Kostenanfall UGB (beispielhaft)
(eigene Darstellung)

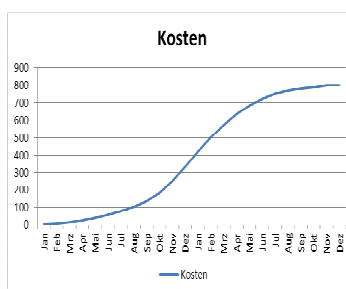


Abbildung 12: Kostenverlauf UGB (beispielhaft)
(eigene Darstellung)

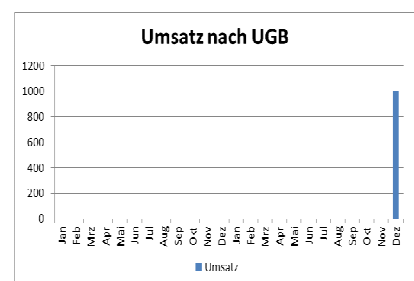


Abbildung 13: Umsatz nach UGB (beispielhaft)
(eigene Darstellung)

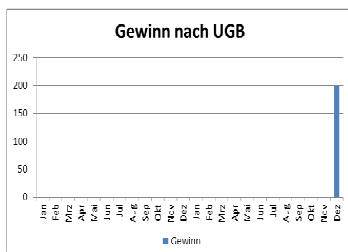


Abbildung 14: Gewinn nach UGB (beispielhaft)
(eigene Darstellung)

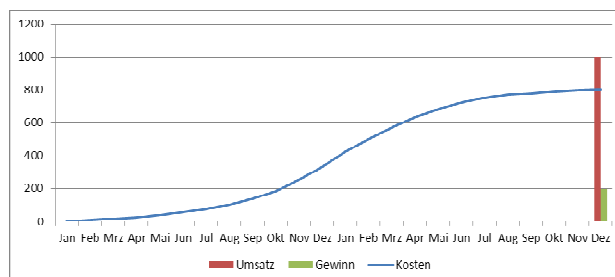


Abbildung 15: Kostenverlauf/Umsatz-/Gewinnrealisierung nach UGB (beispielhaft)
(eigene Darstellung)

Realisierung nach IFRS:

Nach IFRS erfolgt die Umsatz- und Ergebnisrealisierung entsprechend dem Grad der Fertigstellung (POC-Methode) unter der Voraussetzung, dass das Ergebnis eines Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden kann. Für einen Fertigungsauftrag (schlüsselfertige Anlage) mit einer Laufzeit von 2 Jahren stellt sich das dann beispielhaft wie folgt dar (unter Verwendung der Cost-to-Cost-Methode):

Annahmen:

- Auftragswert 1000 GE
- Kosten 800 GE
- Gewinn 200 GE
- Laufzeit 2 Jahre
- Cost-to-Cost Methode
- Kostenanfall: S-förmig (geringe Kosten zu Beginn bei Design und Konstruktion, hohe Kosten bei Fertigung und Auslieferung (=Mitte der S-Kurve) und wiederum vergleichsweise geringe Kosten gegen Ende des Auftrages für Montage, gefolgt von Inbetriebnahme und Tests).

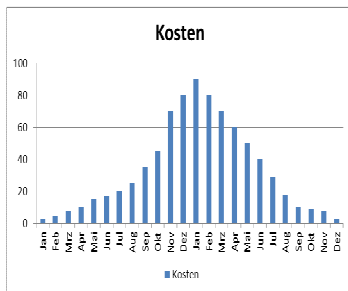


Abbildung 16: Kostenanfall IFRS (beispielhaft)
(eigene Darstellung)

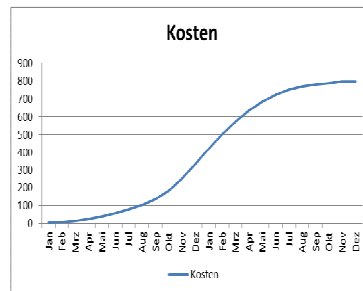


Abbildung 17: Kostenverlauf IFRS (beispielhaft)
(eigene Darstellung)

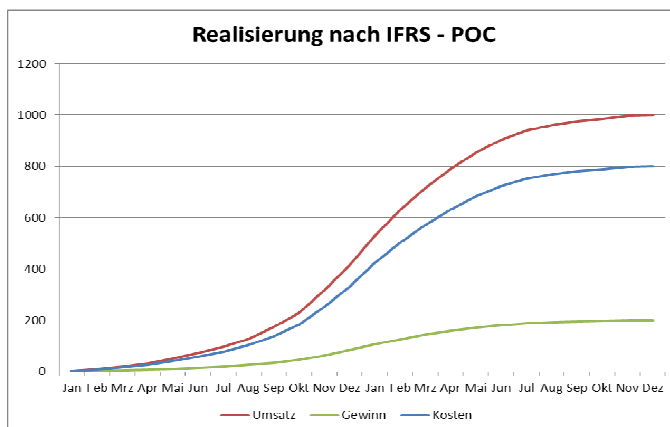


Abbildung 18: Kostenverlauf / Umsatz- / Gewinnrealisierung nach IFRS (POC)
(beispielhaft)
(eigene Darstellung)

Aus diesem Beispiel (1 x nach IFRS und 1 x nach UGB dargestellt) ist ersichtlich, dass die Umsatz- und Ergebnisdarstellungen nach UGB wesentlich volatiler ist, als nach IFRS. Perioden ohne Umsatz und Ergebnis folgen Umsatz- und Ergebnisspitzen. Im IFRS hingegen gibt es laufend Umsatz- und Ergebnisrealisierungen. Für Nicht-Branchenkenner ist eine derartige Unternehmensentwicklung (nach UGB) schwer verständlich. Somit bedürfen Jahresabschlüsse nach UGB in dieser Hinsicht eines erhöhten Erklärungsbedarfs.

Bis zu einem gewissen Grad balancieren sich derartige Effekte aus, da Anlagenbauer ja nicht nur einen Fertigungsauftrag nach dem anderen abwickeln, sondern meist mehrere Fertigungsaufträge gleichzeitig bearbeiten, die sich in unterschiedlichen Stadien der Abwicklung befinden und somit für eine Verstetigung der Umsatz- und Ergebnisrealisierung in Summe für das Unternehmen sorgen. Allerdings kann es vor allem im Anlagenbau dazu kommen, dass ein Unternehmen mit einem Fertigungsauftrag an seine Kapazitätsgrenzen stößt. Dann gibt es womöglich nur einen oder wenige Fertigungsaufträge und eine sehr volatile Umsatzentwicklung.

5.1.2. Vorhersagegenauigkeit:

Die Genauigkeit der Vorhersage der Umsätze und Ergebnisse eines Unternehmens und somit der Unternehmensentwicklung ist von enormer Wichtigkeit. Durch eine hohe Genauigkeit der Prognosen wird Vertrauen gewonnen („die Unternehmensführung beherrscht ihr Geschäft“), und Vertrauen ist für Unternehmen vor allem in der Beziehung zu den Kapitalgebern überlebenswichtig.

In dieser Hinsicht sind Abschlüsse nach UGB aufgrund der größeren Volatilität der Umsatz- und Ergebnisentwicklung wesentlich problematischer, als IFRS Abschlüsse. Natürlich auch hier wieder, wenn das Unternehmen vorwiegend Fertigungsaufträge bearbeitet (wie z.B. ein Anlagenbauer).

Folgendes Beispiel soll diese Aussage unterstützen: Ein Anlagenbauer erhält einen Auftrag für die Lieferung einer Anlage. Der Auftrag hat eine Laufzeit von 3 Jahren. Die Auftragsgröße und -komplexität bringt den Unternehmer an die Kapazitätsgrenze. Er kann keine weiteren großen und mittleren Aufträge annehmen und muss seine volle Kapazität auf die Umsetzung der vertraglichen Verpflichtungen des Großauftrages konzentrieren. Der Auftrag hat einen Fertigstellungstermin (Übernahme durch den Kunden), der 3 Monate vor dem Bilanzstichtag in 3 Jahren liegt.

Der Unternehmer wird nun für das 3. Jahr Umsatz und Ergebnis dieses Fertigungsauftrages im Budget ansetzen. Im 3. Jahr der Auftragsbearbeitung kommt es nun zu Verzögerungen (wobei es für den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung nicht relevant ist, ob diese Verzögerungen der Unternehmer oder der Kunde zu vertreten hat). Die Abnahme des Auftrages verzögert sich um 6 Monate. Somit kann der Unternehmer den Umsatz und das Ergebnis des Auftrages nicht im 3. Jahr realisieren und somit auch sein Budget hin-

sichtlich Umsatz und Ergebnis in diesem Jahr nicht erreichen. Dieses Nichterreichen des Budgets wird zumindest erheblichen Erklärungsbedarf nach sich ziehen.

Im IFRS wären die Auswirkungen im selben Beispiel wesentlich geringer. Zwar würden sich auch hier Umsatz und Ergebnis in das 4. Jahr verschieben, aber nur mehr in einem geringen Ausmaß. Der größte Teil des Umsatzes und Ergebnisses wäre zu diesem Zeitpunkt ohnehin schon realisiert.

5.1.3. Probleme antizipierter Gewinne:

Im Gegensatz zum UGB sehen die IFRS für Fertigungsaufträge (sofern sie der Definition Fertigungsaufträge lt. IFRS entsprechen) eine Umsatz- und Gewinnrealisierung nach dem Grad der Fertigstellung vor (vorausgesetzt, das Ergebnis des betreffenden Fertigungsauftrages kann verlässlich geschätzt werden). Dadurch werden Umsätze und Ergebnisse realisiert, die noch nicht verwirklicht sind; es wird auf die Zukunft antizipiert.

Solange sich die Schätzungen für den betreffenden Fertigungsauftrag nicht oder nur kaum ändern, wird damit einer periodengerechten Realisierung der Umsätze und Ergebnisse in einem hohen Ausmaß entsprochen.

Probleme entstehen jedoch dann, wenn sich die Schätzungen als zu positiv erweisen und Änderungen vorgenommen werden müssen.

Speziell im Anlagenbau zeigt die Erfahrung, dass es vor allem dann zu Änderungen in den Abschätzungen kommt, wenn die Teile und Komponenten auf der Baustelle zusammengebaut werden. Nacharbeiten und Änderungen auf der Baustelle bedeuten einen erheblich höheren Aufwand als in der Fertigung. Erschwerend kommt hinzu, dass zu diesem Zeitpunkt bereits ein hoher Realisierungsgrad erreicht ist, vor allem dann, wenn die Cost-to-Cost-Methode angewandt wird, denn die meisten Rechnungen der Sublieferanten langen bei Auslieferung (also vor der Montage auf der Baustelle) ein und erhöhen somit den Realisierungsgrad. Ein hoher Realisierungsgrad sorgt für eine hohe Umsatz- und Ergebnisrealisierung. Eine Änderung in der Abschätzung der Ergebnisse des Fertigungsauftrages kann also zu diesem Zeitpunkt zu einer drastischen Rücknahme bereits realisierter Umsätze und Ergebnisse führen.

Naturgemäß hat das wiederum einen entsprechenden Erklärungsbedarf zur Folge und wirkt sich auch negativ auf das Vertrauen in die Unternehmensführung und Projektleitung aus.

Projektorganisation, Projektcontrolling und geeignete Projektmanagementprozesse sind daher diesbezüglich eine absolute Notwendigkeit. Wobei jedoch Kompetenz und Erfahrung des Projektleiters die wichtigsten Voraussetzungen für eine gute Abschätzung der Projektergebnisse sind.

5.1.4. Manipulationspotenzial:

Im Zusammenhang mit der Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach IFRS muss auch bewusst sein, dass die POC-Methode ein gewisses Maß an Manipulationsmöglichkeiten bietet.

Die Wahl der Methode zur Festlegung des Fertigstellungsgrades, die Bestimmung des Fertigstellungsgrades selbst, die Schätzung des Ergebnisses für den betreffenden Fertigungsauftrag und nicht zuletzt die Abschätzung eines evt. Verlustrisikos bieten die Möglichkeit, Umsätze und Ergebnisse optimistischer (also verstärkt vorgezogen) oder pessimistischer darzustellen. Man kann sich also für einzelne Perioden ärmer oder reicher rechnen.

Langfristig gleichen sich derartige Eingriffe aus, aber kurzfristig kann das sehr wohl bedeutende Auswirkungen mit sich bringen. Zu beachten ist dieser Umstand sicherlich bei Unternehmensverkäufen, Börsengängen und der Ermittlung von Bonifikationen. Aber auch beim einzelnen Jahresabschluss ist von den Auditoren auf diesen Punkt ein Augenmerk zu legen, um bewusste Verschiebungen von Gewinnen/Verlusten in eine nachfolgende Periode zu vermeiden.

5.2. Die geplanten Änderungen zur Umsatzrealisierung im IFRS:

Die Änderungen zur Umsatzrealisierung, und damit auch zur Ergebnisrealisierung, im IFRS gemäß erstem Exposure Draft ED/2010/6 hätten die faktische Abschaffung der Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach Fortschritt (POC-Methode) bedeutet. Für österreichische Unternehmen im Anlagenbau hätte das eine Gleichsetzung mit dem UGB bedeutet. Umsatz- und in der Folge Ergebnisrealisierungen wären nur mehr mit der Abnahme einer vollendeten Anlage, oder mit der Abnahme separat abgrenzbarer Teile einer Anlage, möglich gewesen.

Das hätte zur Folge gehabt, dass die Umsatz- und Ergebnisentwicklungen im IFRS für ein Unternehmen im Anlagenbau jenen des UGB entsprechen würden.

Die Nachteile

- einer wesentlich höheren Volatilität der Umsätze und Ergebnisse und
- eine wesentlich schwierigere Vorhersage der Umsätze und Ergebnisse

hätten im Falle der Umsetzung des ED/2010/6 dann für IFRS im selben Ausmaß zuge-
troffen, wie für die Realisierungen nach UGB.

Auf der anderen Seite hätte die Umsetzung des ED/2010/6 auch jene Vorteile gebracht,
die heute die Realisierungen nach UGB gegenüber den Realisierungen nach IAS 11
bereits auszeichnen:

- Keine Probleme mit antizipierten Gewinnen und
- geringeres Manipulationspotenzial.

Nicht unwesentlich ist es, dass der ED/2010/6 eine konsequente Umsetzung des „control
principle“ bedeutet hätte.

Mit dem zweiten Exposure Draft ED/2011/6 sind aber IASB und FASB davon abgegangen
und haben nun ein „mixed model“ präsentiert. Anscheinend ist ein bilanztheoretisch
konsistentes Umsatzrealisierungsmodell nicht durchsetzbar.¹⁹⁷

Für ein Unternehmen im Anlagenbau bringt das wesentlich geringere Auswirkungen, als
es die Änderungen lt. ED/2010/6 bewirkt hätten. Die Kriterien für eine zeitraumbezogene
Leistungsverpflichtung und somit die Möglichkeit der Umsatzrealisierung nach
Leistungsfortschritt sind für den Anlagenbau, der für den Kunden maßgeschneiderte
Lieferungen und Leistungen erbringt, einfach zu belegen. Somit wird sich an der Umsatz-
und Ergebnisrealisierung für die meisten Unternehmen im Anlagenbau nichts ändern.
Eine größere Volatilität oder eine schwierigere Vorhersage der Umsätze und Ergebnisse
wird demnach nicht eintreten.

Die Autoren Andreas Grote, Christiane Hold und Jochen Pilhofer kommen dazu in ihrem
Aufsatz: „Führt der Re-Exposure Draft ED/2011/6 zu gravierenden Änderungen der
Umsatzrealisierung oder wird der Berg eine Maus gebären?“ über die Auswirkungen für
die Bauwirtschaft, sowie für den Anlagen- und Maschinenbau zu folgendem Schluss:
„Liegen gegenwärtig Fertigungsaufträge i.S. von IAS 11 vor, die nach der
Teilgewinnrealisierung abgebildet werden, ergeben sich de lege ferenda (nur) dann
Unterschiede, wenn die im Standardentwurf entwickelten stark ermessensbehafteten
Kriterien einer zeitraumbezogenen kontinuierlichen Umsatzrealisierung im Einzelfall nicht
argumentierbar sind.“¹⁹⁸

¹⁹⁷ Vgl. Grote/Hold/Pilhofer (2012), S. 106.

¹⁹⁸ Vgl. ebenda, S. 171.

Die Änderungen vom ED/2010/6 auf ED/2011/6 haben das ursprüngliche Ziel nach einer Vereinheitlichung der Umsatz- und Ergebnisrealisierung (nur mehr auf Basis des Übergangs der Verfügungsrechte) mittels des Behelfs der zeitraumbezogenen kontinuierlichen Umsatzrealisierung verworfen. Vom ursprünglich geplanten großen Wurf mit einschneidenden Änderungen ist nicht viel übrig geblieben.

Prof. Dr. Jens Wüstemann und Dr. Sonja Wüstemann fassen den ED/2011/6 kritisch wie folgt zusammen:

„Im Ergebnis haben die Boards dem wahrgenommenen Druck der Bilanzierungspraxis in vielen Punkten nachgegeben, bspw. durch die Wiedereinführung der Percentage-of-Completion-Methode bei Werkverträgen.

Dies geschieht insoweit zwingend zu Lasten der angestrebten inneren Konsistenz und Prinzipienorientierung der Ertragsvereinnahmungsregeln. Damit wird die ursprüngliche Zielsetzung des Projekts in Frage gestellt – ebenso wie Sinn und Zweck einer Neuordnung.“¹⁹⁹

Trotz der faktischen Beibehaltung der POC-Methode ergeben sich aus dem ED/2011/6 Änderungen und Klarstellungen, mit denen sich Unternehmer rechtzeitig auseinandersetzen sollten, um gut für das geplante Inkrafttreten der Änderungen vorbereitet zu sein.

Diese Änderungen und Klarstellungen betreffen die umfangreichen Anhangangaben, den Barwert, die Vertragsanbahnungskosten oder Drohverlustrückstellungen.

Auch hinsichtlich der Ermessensspielräume in einigen Regelungen (z.B. bei den Kriterien zur zeitraumbezogenen kontinuierlichen Umsatzrealisierung, beim Rückgaberecht, bei den Gewährleistungen) ist eine rechtzeitige Auseinandersetzung mit den neuen Regelungen nötig, da Auditoren vor allem bei Ermessenssachen ausreichende Dokumentation verlangen werden.

Ein Inkrafttreten des ED/2011/6 wird nicht vor 2015 erwartet.²⁰⁰

6. Zusammenfassung:

6.1. Ergebnisse:

Aufgrund der IAS-Verordnung kann es für österreichische Unternehmen dazu führen, dass Jahresabschlüsse sowohl nach UGB als auch nach IFRS zu erstellen sind.

¹⁹⁹ Vgl. Wüstemann J. / Wüstemann S. (2011), S. 3119.

²⁰⁰ Vgl. Grote/Hold/Pilhofer (2012), S. 177.

Vor diesem Hintergrund war es das Ziel dieser Arbeit, jeweils die Grundlagen, Methoden und Zeitpunkte der Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach UGB und nach IFRS in der dzt. gültigen Form zu erarbeiten, und die Folgen der Unterschiede auf die Umsatz- und Ergebnisausweise in den jeweiligen Abschlüssen einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

Kapitel 3.1 widmete sich den Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach UGB. Diese Grundlagen, aufgegliedert in die Funktionen eines UGB-Abschlusses, die Ziele eines UGB-Jahresabschlusses und die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, sind von großer Bedeutung für die Bewertung der Unterschiede zwischen den Realisierungen nach UGB und IFRS.

Dabei stellte sich heraus, dass es im UGB, anders als im IFRS, keine Definition eines Fertigungsauftrages gibt und somit die Umsatz- und Ergebnisrealisierung nach UGB nicht am Vorhandensein eines Fertigungsauftrages bzw. eines langfristigen Fertigungsauftrages, wie sie im Anlagenbau die Regel sind, festgemacht werden kann.

Vielmehr ist es notwendig, den Zeitpunkt der Umsatz- und Ergebnisrealisierung im UGB über den Gläubigerschutz und das daraus resultierende Vorsichtsprinzip zu identifizieren. Demnach dürfen Umsätze und Gewinne nur ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind.

Der Blick auf die Grundlagen der Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach UGB war nicht nur in Bezug auf den Zeitpunkt der Umsatz- und Ergebnisrealisierung im UGB wichtig. Dadurch lassen sich auch die gravierenden Unterschiede in den Realisierungen nach UGB im Vergleich zu IFRS begründen. Der Gläubigerschutz hat höchste Priorität und ist die Basis für das Vorsichtsprinzip. Aufgrund des Vorsichtsprinzips werden Umsätze und Gewinne erst ausgewiesen, wenn sie realisiert sind. Im Anlagenbau ist das in der Regel bei der Abnahme der Anlage durch den Kunden der Fall. Zu diesem Zeitpunkt lässt sich das Ergebnis eines Auftrages schon genau berechnen und es kommt zu keinen überhöhten Realisierungen. Damit sind die Interessen der Gläubiger gewahrt (Kapitalerhaltungsfunktion).

Auf die Rechnungslegung für Fertigungsaufträge nach IFRS wurde im Kapitel 3.2 eingegangen. Auch hier wurden für das Verständnis um die Unterschiede in der Umsatz- und Ergebnisrealisierung zum UGB wieder die Funktionen und Aufgaben eines IFRS Abschlusses analysiert. Die wesentlichste Aufgabe eines IFRS Abschlusses ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zu geben. Anders als im UGB ist die Ausschüttungs-, Steuerbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion für den IFRS Abschluss nicht relevant. Allein aus dieser Tatsache heraus lässt sich erklären, warum im IFRS eine Realisierung von Umsätzen- und

Ergebnissen für Fertigungsaufträge nach dem Fortschritt bzw. Fertigstellungsgrad vorgesehen ist. Das Nichtberücksichtigen von Umsätzen und Ergebnissen von Fertigungsaufträgen, die noch nicht vom Kunden abgenommen wurden, würde kein vollständiges Bild der Lage des Unternehmens abgeben.

Im IFRS nehmen die Umsatz- und Ergebnisrealisierungen für Fertigungsaufträge eine wichtige Stellung ein. Ihnen ist ein eigener Standard, IAS 11, gewidmet. Darin findet sich auch eine klare Definition des Fertigungsauftrages. Wenn dieser Definition entsprochen wird, und wenn die Ergebnisse für den jeweiligen Auftrag (Einzelauftragsbewertung) verlässlich geschätzt werden können, ist eine Realisierung nach Fertigstellungsgrad notwendig, da es andernfalls zu einer Verzerrung der Information über die Lage des Unternehmens kommen würde.

Die Auswirkungen und Risiken der unterschiedlichen Umsatz- und Ergebnisrealisierungen im Vergleich UGB zu IFRS wurden im Kapitel 5.1 dargestellt. Ein direkter Vergleich eines UGB Abschlusses mit einem Abschluss nach IFRS für ein Unternehmen des Anlagenbaus, bei dem Fertigungsaufträge die Regel sind, ist nicht möglich. Im UGB ergibt sich eine wesentlich größere Volatilität der Umsätze und Ergebnisse und entsprechende Vorhersagen sind ebenfalls schwieriger. Im IFRS kann es dafür zu Problemen mit antizipierten Gewinnen kommen, und die POC-Methode bietet auch ein gewisses Manipulationspotenzial (z.B. zu frühe und zu hohe Realisierungen).

Die unterschiedlichen Vorgehensweisen bei der Realisierung von Umsätzen, und somit auch von Ergebnissen, zwischen verschiedenen Rechnungslegungsstandards sind auch der Grund, warum sich der Standard-Setter der IFRS und der Standard-Setter der US-GAAP neue, gemeinsame Standards für die Umsatzrealisierung zum Ziel gesetzt haben. Damit wird auf alle Fälle die Vergleichbarkeit zwischen US-GAAP und IFRS verbessert. Diese Änderungen wurden im Kapitel 4 behandelt. Gemäß dem sogenannten Standard-Setting haben IASB und FASB einen ersten Entwurf für diese gemeinsamen neuen Standards im ED/2010/6 veröffentlicht.

Dieser erste Entwurf hätte die faktische Abschaffung der POC-Methode, also der Realisierung von Umsätzen und Ergebnissen nach Fertigstellungsgrad, bedeutet.

Bewundernswert ist dieser Entwurf in der Hinsicht, dass er den Grundsätzen der IFRS nach einem vollständigen Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage eines Unternehmens nicht entsprochen hätte.

Für ein Unternehmen im Anlagenbau hätte das Auswirkungen auf die Volatilität der Kennzahlen und auf die Vorhersagegenauigkeit mit sich gebracht. Im Grunde wäre ein IFRS Abschluss gemäß diesem ersten Entwurf (ED/2010/6) vergleichbar mit einem UGB-Abschluss geworden. Das Unternehmen hätte Umsätze und Ergebnisse erst realisieren

dürfen, wenn das Verfügungsrecht auf den Kunden übergegangen wäre. Das ist im Anlagenbau in vielen Fällen erst bei Abnahme der gesamten Anlage durch den Kunden möglich und somit wäre der Ausweis von Umsatz und Ergebnis, ähnlich wie im UGB, erst bei Abnahme erlaubt.

Für ein österreichisches Unternehmen im Anlagenbau hätte diese Änderung den Vorteil gebracht, für den lokalen Abschluss nach UGB und für den IFRS-Abschluss (z.B. in einem Konzernverbund, dessen Aktien an einer Börse in der Europäischen Union gehandelt werden, oder als Konzernmutter) dieselbe Methode für die Umsatzrealisierung anwenden zu können und sich keine Gedanken darüber zu machen, wie man den Fertigstellungsgrad seiner Anlagen am besten und so realitätsnah wie möglich ermitteln kann. Ebenso hätte das Arbeitserleichterungen bei Abschlussprüfungen gebracht, da Überleitungen vom UGB-Abschluss zum IFRS-Abschluss weniger komplex ausgefallen wären.

Der erste Entwurf für neue Standards zur Umsatzrealisierung wurde aber durch einen zweiten Entwurf (ED/2011/6) abgeändert und die POC-Methode, also die Realisierung nach dem Fertigstellungsgrad, wieder eingeführt. Dieser wesentliche Unterschied zum ersten Entwurf ist auf den Druck der Bilanzierungspraxis zurückzuführen. IASB und FASB haben auf den ersten Entwurf ED/2010/6 ca. 1.000 Kommentierungen erhalten. Das allein zeigt schon die Brisanz dieses Themas.

6.2. Konsequenzen:

Gemäß dem zweiten Entwurf sind nun die Änderungen in Bezug auf die Umsatz- und Ergebnisrealisierung für ein Unternehmen im Anlagenbau sehr gering und wirken sich nicht auf die Kennzahlen aus.

Demnach bleiben für österreichische Unternehmen, die Abschlüsse nach UGB und IFRS zu erstellen haben und deren Geschäftstätigkeit von Fertigungsaufträgen dominiert wird, die für die dzt. Regelungen dargestellten Unterscheidungen und Konsequenzen unverändert:

- Wesentlich größere Volatilität der Umsatz- und Ergebniskennzahlen im UGB im Vergleich zum IFRS.
- Schwierigere Vorhersagegenauigkeit im UGB
- Probleme antizipierter Gewinne im IFRS
- Größeres Maß an Manipulationspotenzial im IFRS im Vergleich zum UGB.

Daher ergeben sich durch die geplanten Änderungen im IFRS für österreichische Unternehmen auch keine Arbeitserleichterungen. Es müssen nach wie vor unterschiedliche Methoden zur Umsatz- und Ergebnisrealisierung herangezogen werden und somit gibt es keine direkte Vergleichbarkeit der Abschlüsse. Der Wahl der Messung des Fertigstellungsgrades für die Umsatz- und Ergebnisrealisierung im IFRS kommt nach wie vor eine enorme Bedeutung zu und im Zuge der Jahresabschlussprüfungen sind weiterhin Überleitungen von UGB auf IFRS und vice versa nötig.

Bei aller Kritik darüber, dass der zweite Entwurf der geplanten Änderungen zur Umsatzrealisierung im IFRS nun nicht mehr nur eine Möglichkeit der Umsatzrealisierung zulässt („control principle“, zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung nur bei Übergang der Verfügungsmacht an den Kunden), sondern zu einem „mixed model“ wurde, also auch eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung für Fertigungsaufträge zulässt, darf man nicht vergessen, dass es sich bei den Änderungen noch immer um Änderungen im IFRS und US-GAAP handelt und somit Standards im Entstehen sind, die in beiden Rechnungslegungssphären Gültigkeit bekommen werden. Damit wird eine verbesserte und einfachere Vergleichbarkeit von Abschlüssen nach US-GAAP und IFRS ermöglicht. Das wiederum bedeutet für alle Unternehmen, die Abschlüsse nach US-GAAP oder IFRS erstellen, dass es gleiche Wettbewerbsbedingungen gibt im Buhlen um die Gunst von Anlegern. Deshalb können die Regelungen des ED/2011/6 durchaus als große Änderungen und Verbesserungen gesehen werden.

Literaturverzeichnis:

Bücher:

- Dehn, Wilma; Krejci, Heinz: Das neue UGB. – 2. Aufl. – Wien: Linde, 2007.
- Egger, Anton; Samer, Helmut; Bertl, Romuald: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1. – 13. Aufl. – Wien: Linde, 2010.
- IDW: International Financial Reporting Standards, IFRS, einschließlich International Accounting Standards IAS und Interpretationen. Die amtlichen EU-Texte. – 6. Aufl. – Düsseldorf: IDW, 2011.

Hochschulschriften:

- Bierbach-Binder, Georg: IFRS und Unternehmensbesteuerung. 2009. – 89 S.
Eisenstadt, Fachhochschule, Internationale Wirtschaftsbeziehungen, Diplomarbeit.
- Papst, Sebastian: Rechnungslegung und Prüfung bei Auftragsfertigung. Dissertation.
- Düsseldorf: IDW, 2006
- Quickert, Christian: Unterschiede in der Behandlung Fertigungsaufträge zwischen HGB und IFRS. Semesterarbeit. – 1. Aufl. – Norderstedt: Grin, 2007

Beiträge in Zeitschriften:

- Grote, Andreas; Hold, Christiane; Pilhofer, Jochen:
Führt der Re-Exposure Draft ED/2011/6 zu gravierenden Änderungen der Umsatzrealisierung oder wird der Berg eine Maus gebären? (Teil 1)
In KoR. – Düsseldorf: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH. – 2012
Heft-Nr. 03, Seite 105 – 113.
- Grote, Andreas; Hold, Christiane; Pilhofer, Jochen:
Führt der Re-Exposure Draft ED/2011/6 zu gravierenden Änderungen der Umsatzrealisierung oder wird der Berg eine Maus gebären? (Teil 2)
In KoR. – Düsseldorf: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH. – 2012
Heft-Nr. 04, Seite 170 – 177.
- Wüstemann, Jens; Wüstemann, Sonja:
Exposure Draft ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“ –
Überarbeitung als Kompromiss
In: Betriebs-Berater. – Frankfurt a. M.: Verlag Recht und Wirtschaft GmbH. –
50-51.2011, Seite 3117 – 3119.

Quellen aus dem Internet:

- BMF, Bundesministerium für Finanzen; Richtlinie des BMF, GZ . BMF-010203/0704-VI/6/2009 > vom 11.12.2009 EStR 2000 ; Einkommensteuerrichtlinien 2000
URL: <https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010203%2F0704-VI%2F6%2F2009%22&gueltig=20091211&segid=%2219973.1.60+21.02.2006+12%3A39%3A50%3A97%22>
Datum des Auffindens: 02.10.2012, 17.30 Uhr
- IASB International Accounting Standards Board
Exposure Draft ED/2010/6, Revenue from Contracts with Customers
June 2010
URL:
<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/ed0610/Exposure+draft.htm>
Datum des Auffindens: 02.10.2012, 21.35 Uhr
- IASB International Accounting Standards Board
Exposure Draft ED/2011/6, Revenue from Contracts with Customers
November 2011
URL:
<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/EDNov11/ED.htm>
Datum des Auffindens: 02.10.2012, 21.36 Uhr
- IASB International Accounting Standards Board
Basis for Conclusions Exposure Draft ED/2011/6, A revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers
November 2011
URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Pages/ED.aspx>
Datum des Auffindens: 02.10.2012, 21:50 Uhr
- IFRS Foundation
Due Process Handbook for the IASB
February 2012,
URL <http://www.ifrs.org/DPOC/DueProcessHandbook/Pages/Handbookand.aspx>
Datum des Auffindens: 02.10.2012, 21:52 Uhr
- RBS RoeverBroennerSusat: Was sind IFRS/IAS?:
URL: http://www.ifrs-portal.com/Grundlagen/Was_sind_IFRS_IAS/Was_sind_IFRS_IAS_01.htm
Datum des Auffindens: 02.10.2012 / 17.35 Uhr
- Wikipedia; Anlagenbau
URL: <http://de.wikipedia.org/wiki/Anlagenbau>
Datum des Auffindens: 15.10.2012, 11:08 Uhr
- Wikipedia; technische Anlagen
URL: [http://de.wikipedia.org/wiki/Anlage_\(Technik\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Anlage_(Technik))
Datum des Auffindens: 15.10.2012, 11.10 Uhr
- Wikipedia; Gläubigerschutz
URL: <http://de.wikipedia.org/wiki/Gl%C3%A4ubigerschutz>
Datum des Auffindens: 15.10.2012, 11.18 Uhr.

Erklärung

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Bearbeitungsort

Datum

Walter Liebfahrt